

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO



LICENCIADO

JORGE RICARDO YURRITA RIVERA

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2021

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO

**EFFECTOS DEL ILICITO PENAL TRIBUTARIO EN EL PROCESO
DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad San Carlos de Guatemala

Por el Licenciado

JORGE RICARDO YURRITA RIVERA

Previo a conferírsele el Grado Académico de

MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO
(*Magister Scientiae*)

Guatemala, octubre de 2021

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO:	M. Sc.	Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL I:	Licda.	Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL III:	Lic.	Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV:	Br.	Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V:	Br.	Abidán Carías Palencia
SECRETARIA:	Licda.	Evelyn Johanna Chevez Juárez

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

DECANO:	M. Sc.	Henry Manuel Arriaga Contreras
DIRECTOR:	Dr.	Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
VOCAL:	Dr.	Carlos Estuardo Gálvez Barrios
VOCAL:	Dr.	Nery Roberto Muñoz
VOCAL:	Dr.	William Enrique López Morataya

TRIBUNAL EXAMINADOR

PRESIDENTA:	Dra.	Sandra Elizabeth Acán Guerrero
VOCAL:	M. Sc.	Edgar Manfredo Roca Canet
SECRETARIO:	M. Sc.	Erick Edgardo Quintanilla García

NOTA: “El autor es el propietario de sus derechos de autor con respecto a la Tesis sustentada”. (Artículo 5 del Normativo de Maestría y Doctorado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado).

Guatemala, 10 de mayo de 2021

Doctor Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE POSTGRADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD SAN CARLOS DE GUATEMALA
Ciudad de Guatemala

Respetable Doctor Cáceres:

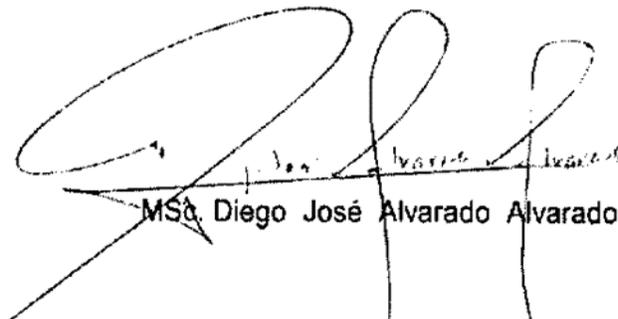
Por disposición de esa Dirección he sido designado como tutor del Licenciado Jorge Ricardo Yurrita Rivera. El trabajo de la tesis tiene título. "Efectos del ilícito Penal Tributario en el Proceso de Determinación de la Obligación Tributaria", el cual después de varias discusiones, análisis e investigación con el Licenciado Yurrita, se realizaron los cambios sustanciales necesarios en la temática, del cual dictamino lo siguiente:

Previamente he de anotar en relación al tema que el Licenciado Yurrita aborda, al realizar el trabajo de tesis, desarrollo el contenido de efectos del ilícito penal tributario el cual es detectado en indicios en un procedimiento de fiscalización de la determinación de la obligación tributaria, abordando los distintos tipos de ilícitos tributarios así como sus elementos y las distintas actitudes que debe asumir el ente recaudador cuando detecta cada uno como parte de sus efectos jurídicos, revisando criterios de juristas y jurisprudencia en relación con lo anterior.

Debo agregar que el tema se aborda de forma muy clara y propia, con un excelente respaldo bibliográfico y conclusiones que deben tomarse en cuenta tanto por el ente recaudador como por nuestros operadores de justicia penal tributaria de manera que doy mi aprobación del mismo.

Aprovecho la ocasión para presentar al distinguido Doctor mis muestras de consideración y estima

Atentamente,



MSa. Diego José Alvarado Alvarado

Gladys Tobar Aguilar
Doctora en Educación y Licenciatura en Letras
Correo electrónico: ortografiataller@gmail.com
Celular: (502) 50051959

Guatemala, 07 de octubre de 2021

Doctor Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Señor director:

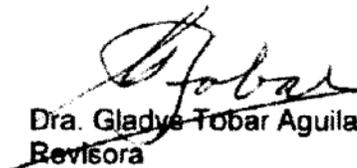
Por la presente, hago constar que he realizado la revisión de los aspectos de redacción, ortografía, sistema de referencias y estilo, de la tesis denominada:

EFFECTOS DEL ILICITO PENAL TRIBUTARIO EN EL PROCESO DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Esta tesis fue presentada por el Lic. Jorge Ricardo Yurrita Rivera, estudiante de la Maestría en Derecho Tributario, de la Escuela de Postgrado, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

En tal sentido, considero que, después de realizadas las correcciones indicadas, el texto puede imprimirse.

Atentamente,


Dra. Gladys Tobar Aguilar
Revisora
Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 1450

Dra. Gladys Tobar Aguilar
Doctorado en Educación y Licenciatura
en Letras.
Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada. 1450



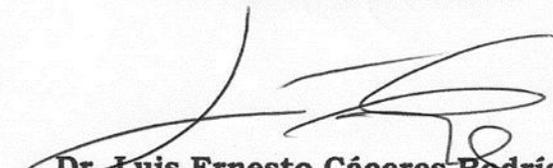
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, Guatemala, 21 de octubre del dos mil veintiuno.-----

En vista de que el Licenciado Jorge Ricardo Yurrita Rivera aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 21-2021 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“EFECTOS DEL ILÍCITO PENAL TRIBUTARIO EN EL PROCESO DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”


Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Escuela de Estudio de Postgrado, Edificio S-5 Segundo Nivel. Teléfono: 2418-8409

DEDICATORIA

Esta tesis esta dedicada a: A Dios quien ha sido mi guía, fortaleza y su mano de fidelidad y amor han estado conmigo hasta el día de hoy. A la Virgen María madre que me ha acompañado siempre en todo mi camino. A mis padres Jorge Ricardo Yurrita y Blanca Virginia Rivera quienes con su amor, paciencia y esfuerzo me han permitido llegar a cumplir hoy un sueño más, gracias por inculcar en mi el ejemplo de esfuerzo y valentía, de no temer las adversidades porque Dios y la Virgen están conmigo siempre. A mi hermana Maria José por su cariño y apoyo incondicional, durante todo este proceso, por estar conmigo en todo momento gracias. A toda mi familia porque con sus oraciones, consejos y palabras de aliento hicieron de mi una mejor persona y de una u otra forma me acompañan en todos mis sueños y metas. A mi asesor Magister Diego José Alvarado Alvarado por su dirección, sin su ayuda y orientación este logro no sería posible. Finalmente quiero dedicar esta tesis a todos mis amigos, por apoyarme, por extender su mano en momentos difíciles de verdad mil gracias.

Índice



Introducción.....	i
Capítulo I.....	1
Derecho Tributario.....	1
1.1 La Actividad Financiera del Estado.....	1
1.2 Concepto de derecho tributario.....	2
1.3 Naturaleza autónoma del derecho tributario.....	4
1.3.1 Posición antiautonómica del derecho tributario.....	4
1.3.2 Posición autonómica restringida.....	6
1.3.3 Posición que asegura la autonomía absoluta del derecho tributario.....	6
1.4 Relación del derecho tributario con otras ramas del derecho.....	7
1.4.1 Con el derecho constitucional.....	7
1.4.2 Con el derecho administrativo.....	8
1.4.3 Con el derecho financiero.....	9
1.4.4 Con el derecho civil.....	10
1.4.5 Con el derecho procesal civil.....	10
1.4.6 Con el derecho internacional público.....	11
1.4.7 Con el derecho penal.....	11
1.5 Las fuentes del derecho.....	11
1.5.1 Fuentes de derecho tributario.....	14
1.5.2 Las disposiciones constitucionales.....	14
1.5.3 Las leyes, los tratados y las convenciones que tengan fuerza de ley.....	16
1.5.4 Los reglamentos.....	17
Capítulo II.....	19
Principios del derecho tributario.....	19
2.1 Principio de reserva de ley.....	19
2.2 Principio de capacidad de pago.....	23
2.3 Principio de igualdad.....	26
2.4 Principio de generalidad.....	26
2.5 Principio de proporcionalidad.....	27
2.6 Principio de irretroactividad.....	27
2.7 Principio de prohibición de doble tributación.....	30



2.8 Principio de no confiscación	31
Capítulo III	33
La obligación jurídico tributaria	33
3.1 La relación jurídico tributaria	33
3.1.1 Concepto de la relación jurídico tributaria	34
3.1.2 Sujetos de la relación jurídico tributaria	34
3.2 La Obligación tributaria	35
3.2.1 Características de la obligación tributaria.....	37
3.2.2 Extinción de la obligación jurídica tributaria	38
3.2.2.1 Formas de extinción de la obligación tributaria	38
3.2.2.1.1 Pago	38
3.2.2.1.2 Compensación.....	38
3.2.2.1.3 Confusión	39
3.2.2.1.4 Condonación y remisión.....	39
3.2.2.1.5 Prescripción.....	39
3.2.3 Determinación de la obligación tributaria	41
3.2.3.1 Definición de la determinación de la obligación tributaria	41
3.2.3.2 Naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria	42
3.2.3.3 Efectos de la determinación de la obligación tributaria	44
3.2.3.4 Requisitos administrativos para efectuar la determinación de la obligación tributaria	46
3.2.3.5 Tipos de determinación de la obligación tributaria	48
3.2.3.5.1 Autodeterminación.....	48
3.2.3.5.2 Determinación por la Administración Tributaria	51
3.2.3.5.2.1 Formas de determinación por la Administración Tributaria	56
3.2.3.5.2.1.1 Determinación de oficio sobre la base cierta	57
3.2.3.5.2.1.2 Determinación de oficio sobre la base presunta.....	58
3.2.3.5.3 Determinación mixta	59
Capítulo IV	61
El ilícito tributario	61
4.1 Concepto de ilícito tributario	61
4.2 Sistema sancionatorio tributario.....	62
4.3. Tipos de ilícitos tributarios.....	63
4.3.1. Diferencias entre la infracción tributaria y el delito	63
4.3.1.1. Teoría cualitativa	63



4.3.1.2.	Teoría cuantitativa.....	64
4.3.1.3.	Teoría legislativa	64
4.4.	Dificultades en la determinación del hecho ilícito tributario.....	65
4.5.	Las infracciones tributarias.....	67
4.5.1.	Principios de las infracciones tributarias.....	68
4.5.1.1.	Principio de culpabilidad.....	68
4.5.1.2.	Principio a la prohibición de la aplicación de multas confiscatorias.....	69
4.5.1.3.	Principio de prohibición de sancionar dos veces la misma infracción....	70
4.5.2.	Clasificación doctrinaria de las infracciones	71
4.5.2.1.	Infracciones de omisión e infracciones de comisión.....	71
4.5.2.2.	Infracciones instantáneas e infracciones continuas	72
4.5.2.3.	Infracciones leves e infracciones graves	73
4.5.2.4.	Infracciones administrativas e infracciones penales.....	73
4.5.3.	Clasificación legal de las infracciones	74
4.5.3.1.	Pago extemporáneo de retenciones	75
4.5.3.2.	La mora	75
4.5.3.3.	Resistencia a la acción fiscalizadora.....	75
4.5.3.4.	Incumplimiento a los deberes formales	76
4.5.3.5.	Infracciones sancionadas con cierre temporal.....	76
4.5.3.6.	Omisión de pago de tributos.....	76
4.6.	Del procedimiento para resolver el conflicto tributario	78
4.6.1	Verificación y audiencias por ajustes.....	80
4.7.	El delito tributario.....	83
4.7.1.	Tipos de delitos tributarios.....	84
4.7.2.	Del delito de defraudación tributaria.....	84
4.7.2.1.	Sujetos del delito de defraudación tributaria.....	85
4.7.2.2.	Defraudación tributaria delito de resultado o de mera actividad	86
4.7.2.3.	Verbos rectores del delito de defraudación tributaria.....	87
4.7.2.3.1	Simulación.....	87
4.7.2.3.2	Ocultación.....	88
4.7.2.3.3	Maniobra	88
4.7.2.3.4	Ardid.....	88
4.7.2.3.5	Cualquier otra forma de engaño	89
4.7.2.4.	Elementos del delito de defraudación tributaria.....	89



Capítulo V	91
Principio de legalidad en materia administrativa	91
5.1 Contenido del principio de legalidad en materia administrativa	92
5.2 El órgano administrativo	92
5.3 Elementos del órgano administrativo	93
5.3.1 Competencia	93
5.3.2 Actividad material	93
Capítulo VI	95
Debe continuarse el procedimiento administrativo con respecto a la cuota defraudada cuando se detecta el delito de defraudación tributaria	95
6.1 Criterios jurisprudenciales con respecto a si debe continuarse tramitando el procedimiento administrativo dentro del cual la Superintendencia de Administración Tributaria detecta indicios de delito	95
6.2 Actitud que debe asumir la Superintendencia de Administración Tributaria	106
6.2.1 De la competencia	106
6.2.2 De la prohibición de la doble sanción <i>non bis in idem</i>	108
6.3. Derecho Comparado	110
6.4 Efectos de la determinación del delito de defraudación tributaria	111
Conclusión	127
Referencias	129
Anexo	133



Introducción

El acto de determinación de la obligación tributaria se constituye como aquel en el cual el sujeto pasivo declara la existencia de la obligación tributaria, calcula la base imponible, y su cuantía o bien declaran su inexistencia, exención o inexigibilidad. La ley da facultad para que, en un primer momento, sea el propio sujeto pasivo quien elabore dicho acto.

Es decir que, para cumplir con la denominada “obligación tributaria” no basta únicamente con el pago de impuestos por parte del obligado o sujeto pasivo de la obligación tributaria, pues por mandato legal esta debe ser previamente determinada por el contribuyente declarando su existencia y calculado su cuantía, una vez efectuado lo anterior, realizar el pago del impuesto previamente determinado.

Siendo de esta forma, y en atención a los distintos intereses y motivaciones del ente recaudador, con respecto al cobro de los impuestos, la Administración Tributaria por ley posee facultades de verificación y de fiscalización con respecto a la determinación y pago de impuestos que el sujeto pasivo realiza, pues debe revisarse si la determinación, cálculo y pago del tributo efectuado por el contribuyente, se ha hecho de forma adecuada y de conformidad con la ley, pues de no haberlo hecho de esta forma, y por consiguiente se llegara a establecer que la determinación no se encuentra apegada a derecho por haberla realizado de forma incorrecta, el sujeto pasivo incurre en una acción ilícita, denominada *ilícito tributario de índole sustancial*, que conlleva determinadas consecuencias jurídicas y procedimientos administrativos para su corrección, cobro y sanción.

En ese sentido, el Código Tributario establece en el artículo 69 las infracciones tributarias como toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, las cuales sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados por la ley penal. Dicho asidero legal regula a qué institución le corresponde sancionar los ilícitos tributarios, que constituyen violaciones a

normas tributarias de índole sustancial o formal, siendo la entidad competente la Administración Tributaria para hacerlo.

Ahora bien, también puede darse el caso en que esta incorrecta determinación de la obligación tributaria involucre otros aspectos más graves (dolo), pues intencionalmente el contribuyente, con el fin de no cancelar los impuestos que le correspondería enterar al fisco, con todo el conocimiento y la intención de hacerlo ejecuta maniobra, *ardid*. ocultación o cualquier forma de engaño en la determinación o el pago del impuesto, en ese caso el ilícito determinado por la Administración Tributaria es de índole penal, el cual también conlleva consecuencias jurídicas que la Administración Tributaria debe observar, dentro de las cuales el establecimiento de un perjuicio fiscal entendido como aquel monto de impuestos, que el sujeto pasivo al ejecutar dichas acciones dejó de enterar al fisco.

En apego con el principio de legalidad y el derecho de defensa constitucionalmente garantizados, debe revisarse qué tratamiento legal debe dársele al procedimiento administrativo de fiscalización cuando se detecta ilícito penal, así como de la naturaleza jurídica del perjuicio fiscal que se origina del mismo.

A este respecto el Código Tributario regula en el artículo 70, del Código Tributario lo que respecta a la competencia para conocer ese tipo de ilícitos tributarios, y en el artículo 90 del mismo cuerpo normativo, lo que respecta a la prohibición de la doble sanción para una misma infracción, ambos mandan Administración Tributaria a denunciar inmediatamente al detectar indicios de este tipo de ilícitos. Sin embargo, estos asideros legales no son suficientemente claros con respecto a si en aplicación al debido proceso, principio de legalidad y derecho de defensa del contribuyente, deben continuar con el procedimiento administrativo de fiscalización, especialmente con respecto al perjuicio fiscal establecido relacionado con el ilícito penal, pues surge la interrogante si en apego a los principios antes citados debe darse oportunidad al contribuyente para que en sede administrativa este pueda objetar dicho monto antes de la presentación de una eventual denuncia penal, así como otros aspectos.



Al revisar la doctrina tributaria tampoco existe un criterio unificado, pues existen autores que sostienen el criterio esgrimido en el párrafo anterior en el sentido que solo puede acudir a la jurisdicción penal, si se culminó la vía administrativa en la que se aborde y se discuta aspectos como el monto del perjuicio fiscal del ilícito y otros aspectos más, sostienen que la única entidad con competencia para determinar tal monto es la Administración Tributaria; y otros, por el contrario, lo refutan; así como distintas resoluciones judiciales con criterios encontrados en cuanto a este aspecto.

En ese orden de ideas, y debido a que no está claramente establecido en la ley, ni en la doctrina lo relacionado a la forma de proceder cuando, producto del procedimiento de fiscalización de la determinación de la obligación tributaria, se detecta delito de defraudación tributaria y el contribuyente no está de acuerdo en cuanto al perjuicio fiscal establecido, se ha podido determinar que existe confusión en cuanto a la forma de proceder para la Superintendencia de Administración Tributaria evidenciado lo anterior en resoluciones emanadas por esta entidad.

Así mismo, existen criterios encontrados evidenciados en distintas resoluciones judiciales, que han emanado en distintas causas penales instauradas por el delito de defraudación tributaria, así como obstáculos a la persecución penal de procesos penales decretados, en los que, a criterio de dichas judicaturas, el proceso penal depende del procedimiento administrativo previo en el que se debe discutir lo antes indicado.

El motivo del presente trabajo de investigación, surge de la necesidad de aclarar con base al principio de legalidad, cuál debe ser la forma de proceder cuando, producto del procedimiento de fiscalización efectuado por la Superintendencia de Administración Tributaria, se detectan indicios de delito de defraudación tributaria, y cuáles son sus efectos, así como la actitud que la Superintendencia de Administración Tributaria debe asumir; con respecto a la sanción y tramitación del procedimiento administrativo de fiscalización de la determinación de la obligación tributaria, dentro del cual se detecta el mismo, tomando en consideración lo regulado en los artículos 70 y 90 del Código Tributario y la doctrina.



El trabajo de investigación consta de seis capítulos; el capítulo uno se titula “Derecho tributario”, dentro del cual se desarrollan conceptos básicos de la materia, así como su naturaleza jurídica, relación con otras ramas del derecho, y sus fuentes; el capítulo dos se titula “Principios del derecho tributario”, dentro del cual se desarrollan los principios en los que se basa el derecho tributario; el capítulo tres se titula “La obligación tributaria, dentro del cual se desarrolla, el concepto de la obligación tributaria, sus formas de extinción, el concepto de la determinación de la obligación tributaria y las formas de realizar la misma; el capítulo cuatro se titula “El Ilícito tributario dentro del se desarrollan, concepto del ilícito tributario, los tipos de ilícitos tributarios, las teorías que diferencian cada uno, y los ilícitos tributarios específicos que establece la ley; el capítulo cinco se titula “El Principio de legalidad en materia administrativa, dentro del cual se desarrolla el contenido del principio de legalidad en materia administrativa, el concepto del órgano administrativo y sus elementos; el capítulo seis se titula “Debe continuarse el procedimiento administrativo con respecto a la cuota defraudada cuando se detecta defraudación tributaria, dentro del cual se desarrolla la problemática abordada en la presente investigación soportado con criterios jurisprudenciales y resoluciones administrativas.

La hipótesis que se pretende comprobar en el presente trabajo es, si en apego al debido proceso, derecho de defensa y principio de legalidad, debe continuarse en la vía administrativa con el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, con respecto al monto del impuesto defraudado cuando es detectado delito tributario producto de tal determinación, para no perjudicar los intereses del Estado, en cuanto a la recaudación de impuesto.



Capítulo I

Derecho Tributario

1.1 La Actividad Financiera del Estado

Todo Estado realiza una serie de acciones consideradas justificadas para la concreción de ciertos objetivos y fines en favor de sus administrados, los cuales son englobados en el denominado bien común.

Para la concreción de estos fines todo Estado necesita hacerse de recursos monetarios suficientes, sin los cuales dichos fines y objetivos en favor de sus administrados, no se podrían lograr ni concretar.

Para la obtención de los ingresos económicos que el Estado necesita, este debe realizar básicamente una actividad, a efecto de llegar a su concreción. La actividad que ejecuta el Estado para la obtención de esos ingresos, se denomina actividad financiera del Estado.

Con respecto al concepto jurídico antes esgrimido, el connotado tratadista Fonrouge (2004) indica:

Parecería innecesario recordar, por sabido, que el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en la referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas pecuniarios o de otra especie y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera. (p.p. 3 y 4)

Como producto de tal actividad que ejecuta el Estado, obtendrá recursos económicos, ingresos que son definidos como Finanzas Públicas. Delgadillo (2012) indica:



La palabra *finanzas* se deriva de la voz latina *finer*, que significa terminar de pagar. Así el concepto de finanzas hace referencia a todo lo relativo a pagar, y relaciona no solo el acto de terminar con un adeudo, de pagar, sino también la forma de manejar aquello con que se paga y la manera en que se obtuvo, a fin de lograr el finiquito. Es así que por finanzas se debe entender la materia relativa a los recursos económicos. (p.18)

La importancia de la obtención de ingresos por parte del Estado, se acentúa desde la idea que todo Estado debe buscar el bien común de sus administrados, dentro de dicho concepto se incluyen la salud, la educación, la justicia, la seguridad y el bienestar general de todos sus administrados, entre otras cosas. En tal sentido, al no poder concretar tales objetivos, nos estaríamos acercando peligrosamente a la realización del denominado Estado fallido.

1.2 Concepto de derecho tributario

Al revisar el origen de las finanzas públicas del Estado, la obtención de estos ingresos se origina de distintas fuentes, siendo las principales la explotación de sus bienes y las donaciones internacionales, los denominados empréstitos, vías de créditos internos y externos, y los pagos que en ejercicio de su poder de imperio el Estado establece y que se configuran como aquellas contribuciones que los particulares deben pagar, esta última se denomina como “tributo”.

De todas las opciones que el Estado puede aplicar a efecto para hacerse de recursos económicos, los tributos sin duda alguna constituyen la primordial forma de hacerlo, lo anterior obedece a múltiples razones dentro de las cuales se incluye la facultad otorgada por la ley al Estado para exigir que todos sus administrados paguen y el poder coercitivo que ejerce ante el incumplimiento de dicho pago.

Sin embargo, este poder no es absoluto, toda vez que siendo la ley la que da la facultad al Estado para la creación y recaudación de los tributos, es también la propia legislación



la que limita este poder al Estado, pues este debe respetar principios y derechos constitucionalmente garantizados en favor de sus administrados para la creación y recaudación de los mismos.

Es importante profundizar en el tema, pues en apego a la norma constitucional que desarrolla la forma de la obtención de la finanzas públicas, estas deben ser producto de actividades apegadas a la legalidad, no puede concebirse un Estado de derecho en el que los ingresos para la concreción de los fines del Estado, se obtengan y generen apartados de lo que las leyes regulan para la obtención de los mismos, en concordancia al principio de legalidad en el que se apoya el derecho tributario como rama del derecho que regula todos los aspectos en cuanto a la forma, pago, cobro y recaudo de los tributos, regulando las bases de recaudación, los ilícitos tributarios, sus efectos y sus sanciones, entre otros aspectos más.

El autor Villegas (1997) indica: “El Derecho Tributario es la rama del Derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, normándolos en sus distintos aspectos”. (p.133)

De dicha definición puede inferirse que el derecho tributario, no únicamente regula la facultad de crear y percibir, sino que debe normar todo aspecto relacionado con los mismos, mismos que deben incluir el ilícito tributario, sus tipos, quien debe conocer estos, sus efectos y sus sanciones.

El autor Ossorio (1981) indica:

El Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, a través de los impuestos de toda índole, las personas y los, bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones tramites y vencimientos. (p. 235)



1.3 Naturaleza autónoma del derecho tributario

El aspecto de la autonomía del derecho tributario ha causado gran controversia en la doctrina, pues existe una gran cantidad de tratadistas que niegan la autonomía de esta rama del derecho al considerar que, por sus características, el derecho tributario no es autónomo, sino que deviene de otras ramas del derecho.

En contraposición a los tratadistas que niegan la autonomía del derecho tributario, están los que sí le reconocen autonomía total, y un tercer grupo de autores que si bien es cierto reconocen autonomía, manifiestan que esta no es absoluta.

En consonancia con lo anterior, dichas posturas se han agrupado en tres grandes grupos para explicar sus postulados sobre el tema, que se desarrollan a continuación.

1.3.1 Posición antiautonómica del derecho tributario

Esta tesis niega la autonomía del derecho tributario, tal como lo establece Cárdenas (1997):

Ya que en esta teoría el Derecho Tributario se subordina a otras ramas del Derecho como lo son la Civil, Administrativo y al Financiero, encontramos como principales expositores de esta teoría a Geny, el cual sostiene que muchas de las normas son aplicables en materia tributaria como ocurre con las Teorías Generales de las obligaciones civiles y de los contratos, así como las del Estado Civil, nombre, domicilio, sucesiones entre otras. Existen muchas relaciones entre el Derecho Civil y el Derecho Tributario, por lo que se concibe el Derecho en general como un todo unitario, pero las relaciones jurídicas tienen un origen distinto toda vez que el Derecho Común encuentra su fuente en la voluntad de las partes y en la ley. (p. 6)



Cuando hablamos de autonomía de una ramificación del derecho, es necesario establecer aspectos que permiten desembocar en un objeto de estudio propio a dicha rama del derecho, así como método de estudio a la materia de derecho en cuestión.

Es precisamente en concordancia con estos postulados, que muchos autores en la doctrina niegan autonomía al derecho tributario, ubicándolo dentro de otras ramas del derecho. Estas posiciones son denominadas *posiciones antiautonómicas* del derecho tributario.

En una primera corriente antiautonómica, tenemos a los civilistas que colocan al derecho tributario como parte del derecho civil en virtud que dentro de esta ramificación están contenidas la teoría de las obligaciones y conceptos legales como la capacidad, el domicilio y la compraventa, además de otros conceptos legales que le son aplicables al derecho tributario, por lo que dichos autores colocan al derecho tributario como parte del derecho civil atendiendo a que le son comunes muchos de los conceptos propios del derecho civil.

En una segunda posición antiautonómica, nos encontramos en la doctrina a quienes niegan la autonomía del derecho tributario, pues lo ubican dentro del derecho administrativo, dicho razonamiento descansa en virtud de que la obtención de tributos es una actividad pública la cual es regida por el derecho administrativo.

Adicionalmente a las posiciones anteriores, están los que consideran al derecho tributario como parte del derecho financiero, bajo el criterio que dentro de las múltiples actividades que ejerce el Estado se encuentra la denominada actividad financiera del Estado, la cual consiste de hacerse de ingresos económicos necesarios para su funcionamiento como tal, siendo uno de las formas de obtener dichos ingresos económicos la de recaudación de los impuestos, los cuales constituyen el objeto de estudio del derecho tributario, en aras de lo anterior consideran que el derecho tributario forma parte del derecho financiero negando su autonomía.



1.3.2 Posición autonómica restringida

En esta posición sobresale el tratadista Dino Jarach, según lo establece el autor Cárdenas (1997): “El Derecho Tributario goza de autonomía didáctica como científica aludiendo al derecho tributario material o sustantivo que deviene en una rama de aquél”.
(p. 7)

1.3.3 Posición que asegura la autonomía absoluta del derecho tributario

Esta posición, que es la que personalmente comparto, concibe al derecho tributario como autónomo, esta posición sostiene que el derecho tributario posee autonomía absoluta, quienes apoyan esta posición concuerdan con que esta autonomía se justifica desde aspectos estructurales, dogmáticos, teleológicos y didácticos del derecho tributario.

La autonomía estructural del derecho tributario se sustenta en que este desarrolla todas las incidencias de instituciones jurídicas tributarias como son los tributos. En relación con la autonomía dogmática, se refiere a que dentro del derecho tributario existen conceptos propios del mismo, distintos, particulares y propios en relación con todas las ramas del derecho.

Aunado a lo anterior el derecho tributario posee autonomía teleológica, por cuanto que interesa a este como objeto de estudio, las relaciones jurídico-tributarias que se deriven de la aplicación de los tributos. Por último, en cuanto a la autonomía didáctica, esta se refiere a la enseñanza del derecho tributario y su estudio se realiza en forma independiente de otras ramas del derecho.

El derecho tributario muchas veces se deja en manos estudiosos de otras ciencias, como economistas y financieros, lo cual no es lo más idóneo, pues si bien es cierto que el derecho tributario tiene en algunos puntos específicos relación con estas ciencias, también cabe recalcar que este es independiente de ellas.



Otro aspecto relevante para sustentar esta teoría radica en que el derecho tributario, dentro del universo de las distintas ramificaciones del derecho, posee métodos aplicables para su estudio, especialmente la aplicación del método deductivo, y en algunos otros aspectos que integran a dicha ramificación del derecho, se integran y se involucran otros métodos de forma complementaria, de lo anterior se puede inferir que el derecho tributario tiene todas las características para considerarse como rama del derecho autónomo.

El derecho tributario, como rama del derecho autónomo estudia todos y cada uno de los aspectos legales relacionados con los impuestos, siendo estos su objeto de estudio, abarcando todas las incidencias relacionadas con los mismos.

No obstante, la autonomía del derecho tributario frente otras ramas del derecho antes desarrolladas, sí encuentra puntos de convergencia con otras ramas del derecho que es oportuno analizar para entender de mejor manera qué abarca su estudio.

1.4 Relación del derecho tributario con otras ramas del derecho

El derecho tributario guarda relación por su contenido con distintas ramas del derecho, como a continuación se describe.

1.4.1 Con el derecho constitucional

Dentro de la distintas ramas del derecho, el derecho constitucional es una rama del derecho público, por lo tanto de imperativo cumplimiento y que se divide principalmente en tres aspectos, en un primer plano regula todo lo relativo a los derechos mínimos de todos los individuos poseen dentro de un Estado por el hecho de ser personas; además regula también la estructura legal que conforma a un Estado con respecto a los distintos órganos que forman parte del mismo y que lo hacen funcionar; y por último, regula una parte procesal y de defensa a la Constitución, pues como norma suprema del ordenamiento normativo del Estado, necesita de mecanismos procesales que posibilitem defender su supremacía normativa e impidan su transgresión.



De conformidad con el *Diccionario Jurídico* de Ossorio (1981) este la define de la siguiente manera: “Derecho Constitucional: Rama del derecho público que tiene por objeto la organización del Estado y de sus Poderes, la declaración de los derechos y deberes individuales y colectivos y las instituciones que los garantizan”. (p. 232)

En ese sentido, el derecho constitucional es la rama de la ciencia del derecho sobre la cual se erige todo el ordenamiento normativo de un Estado, por lo que no puede existir norma que contravenga la norma constitucional.

En materia tributaria esta rama de derecho es de vital importancia pues el *Ius Imperium* definido como el poder del que esta embestido el Estado para exigir la prestación dineraria conocida como tributo o impuesto, está basado en la norma constitucional, así como también los límites de dicha facultad estatal.

Aunado a lo anterior, es oportuno indicar que la creación, cobro, calculo, deducción, exoneración y nacimiento, entre otros aspectos más de los tributos, deben ser fundamentados en principios constitucionales y la ley o se estarían violentando derechos mínimos de los contribuyentes, especialmente en el principio de legalidad, capacidad de pago, justicia y equidad tributaria y prohibición de doble tributación, entre otros.

En ese sentido, el derecho tributario se basa en el derecho constitucional, y de esta forma guardan una íntima relación entre sí, pues la norma constitucional y los principios constitucionales son el principal basamento del derecho tributario.

1.4.2 Con el derecho administrativo

Con respecto a la relación que guarda el derecho tributario con el derecho administrativo, surge cierta polémica en la doctrina, pues son muchos los autores estudiosos del derecho que colocan al derecho tributario como parte del derecho administrativo, especialmente en cuanto a la parte en la que se regulan los formalismos tributarios negándole su autonomía.



Sin embargo, como antes se indicó, ambas ramas del derecho a mi criterio son independientes una de la otra, ambas poseen un objeto de estudio y métodos propios para abordar adecuadamente sus propios contenidos.

El derecho tributario guarda una estrecha relación con el derecho administrativo, especialmente en virtud de que existe a nivel procedimental un gran número de procesos, recursos y actos administrativos que, no obstante, son materia de derecho administrativo, su objeto es resolver controversias o emitir actos administrativos en materia impositiva, siendo esta la vinculación que existe entre ambas ramas del derecho.

1.4.3 Con el derecho financiero

Como antes se indicó, cada Estado necesita funcionar como tal, y para llegar a cumplir sus fines y funcionar de manera efectiva, necesita hacerse de los ingresos necesarios para su operatividad.

Sin estos ingresos el Estado no puede funcionar y, por consiguiente, resultara algo inverosímil que pueda lograr sus fines, englobados todos en el denominado bien común de todos sus administrados.

El objeto del derecho financiero es estudiar esta actividad que todo Estado posee desde el punto de vista del derecho, englobando todas las formas en las que puede optar el Estado para hacerse de ingresos y poder funcionar como tal.

Una de las principales formas de hacerse de ingresos por parte del Estado lo constituyen los denominados tributos, por lo que el derecho financiero guarda relación con el derecho tributario, en el sentido que ambos tienen contenido de índole patrimonial para el Estado. Sin embargo, el derecho financiero estudia de forma global todas las formas que posee el Estado de hacerse de los ingresos que sirven para el funcionamiento del mismo, no así el derecho tributario que de forma más limitativa estudia solo una de ellas, los



denominados impuestos, abordando su creación, cobro, principios, cálculo y toda la incidencia que se originan de ellos.

1.4.4 Con el derecho civil

La rama del derecho civil dentro de las distintas ramificaciones del derecho, se ocupa de regular todos los aspectos legales relacionados a la persona, sus derechos y obligaciones, así como el negocio jurídico y las obligaciones que surgen de este.

En materia civil nuestra legislación no solo regula las obligaciones que nacen dentro de los vínculos de naturaleza civil, regula de forma interesante las obligaciones que se originan de actos ilícitos, y es esta precisamente la relación que guardan el derecho civil con el derecho tributario, pues ambos regulan obligaciones uno desde punto vista de relaciones civiles como lo hace el derecho civil, y el derecho tributario de la misma forma para el caso de los tributos.

1.4.5 Con el derecho procesal civil

Para establecer la relación del derecho tributario con esta rama del derecho es necesario definir el concepto jurídico “proceso”. El notable profesor del derecho procesal civil Carnelluti (1944) expone: “Pero en lenguaje jurídico llamamos proceso por antonomasia a la serie de actos que realizan para la composición del litigio; y si no fuera una tautología, diría que se llama proceso al proceso judicial”. (p. 48)

En ese sentido el derecho tributario se relaciona con el derecho procesal civil, básicamente con respecto a que, en materia tributaria, deben substanciarse procesos que tienen como objeto una controversia legal dentro el ramo tributario, el objeto litigioso se refiere la correcta determinación, cálculo y pago por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria cuando surge el hecho generador.



En todas las ramas del derecho se desarrollan procesos, los cuales justifican su existencia y desarrollo en apego a principios constitucionales como lo son el derecho de defensa, debido proceso, libre acceso a tribunales y dependencias del Estado para que se resuelva legalmente mediante su tramitación, una controversia en cualquier rama del derecho, y el derecho tributario no es la excepción.

1.4.6 Con el derecho internacional público

La rama del derecho internacional público regula un aspecto básico y total en la globalización del comercio tan mencionada en nuestros días, los tratados internacionales, para evitar doble o múltiple tributación por ejemplo o de índole comercial impositivos.

1.4.7 Con el derecho penal

Con respecto al derecho penal, el derecho tributario guarda relación en virtud del ilícito tributario. Los contribuyentes al transgredir la normativa tributaria incurren en actos ilícitos de índole tributaria. El ilícito tributario dependiendo de su gravedad, va ser regulado por dos ramas del derecho distintas, dentro de cada una de ellas se van definir y tipifican cada uno de ellos.

En ese sentido, la normativa tributaria regula los ilícitos tributarios de índole sustancial o formal, sin embargo, existe una tercera categoría de ilícitos tributarios, los cuales por su gravedad están regulados por la rama penal tipificados como delitos, en este caso de índole tributario, con sanciones más graves a las señaladas para los ilícitos reguladas por el derecho tributario. Por lo que, el Derecho Tributario guarda relación con el derecho penal en que ambos regulan ilícitos de índole tributarios.

1.5 Las fuentes del derecho

Previamente a desarrollar el concepto jurídico, es oportuno mencionar que la doctrina trae distintas definiciones y tipos de fuentes del derecho, lo importante es resaltar que al



analizar el concepto de las fuentes del derecho, lo que se precisa es saber qué aspectos originan derecho, cada rama del derecho trae sus propias fuentes de derecho e incluso los distintos sistemas jurídicos tienen fuentes que prevalecen unas por encima de otras.

Para Ossorio (1981) define como fuente de derecho:

La expresión fuentes de derecho adolece de gran ambigüedad pues se emplea para designar fenómenos diferentes. Hans Kelsen en su Teoría pura del Derecho, afirma que la expresión es utilizada para hacer referencia a: 1º. Razón de validez de las normas. En este sentido la norma superior es fuente de la inmediata inferior. 2º Forma de creación de la norma. Así el acto legislativo es fuente de ley; el acto de sentenciar lo es de la sentencia; la costumbre, de la norma consuetudinaria, etc. 3º Forma de materialización. La Constitución, la ley, los decretos serían en este en ese sentido fuentes del derecho. 4º Por último, se habla de fuentes como el conjunto de pauta compuestos por valoraciones, principios morales, doctrina etc., que determinan la voluntad del legislador, contribuyendo a dar contenido a la norma jurídica. (p. 328)

El ilustre tratadista García (1963) indica:

En la terminología jurídica tiene la palabra fuente tres acepciones que es necesario distinguir con cuidado. Se habla en efecto de fuentes formales, reales e históricas. Por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas. Llamamos fuentes reales a los factores y elementos que determinan el contenido de tales normas. El término fuente histórica, por último, aplicase a los documentos (inscripciones, papiros, libros, etc), que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes. En este postrer sentido se dice, por ejemplo, que las Instituciones, el Digesto, el Código y la Novelas son fuentes del derecho romano. (p. 51)

Los sistemas jurídicos contemporáneos tienen agrupadas sus propias formas de generar derecho, así tenemos dentro de los sistemas anglosajones la denominada ciencia del



derecho o jurisprudencia, entiéndase como los distintos fallos o resoluciones de la distintas cortes, mismas que se erigen para este tipo de sistemas de derecho como la principal fuente de derecho, sin embargo, poco a poco en distintos países que forman parte de dicho sistema jurídico, como Estados Unidos, han ido tomándole importancia a la codificación de sus normas.

En cuanto a los que corresponden al sistema jurídico romano-germánico la legislación es la principal fuente de derecho para los países que forman parte de este sistema jurídico, la norma escrita es la que trae consigo el principal andamiaje legal para regular las distintas situaciones que deben ser resueltas de conformidad con la ley escrita de cada país.

Las leyes emanan de un órgano especializado, el cual tiene la representación del pueblo soberano, y posee la facultad otorgada por la norma máxima de cada país (Constitución), para la creación de todo el cuerpo normativo de cada Estado; dicho órgano es conocido como Parlamento, este sistema trae la problemática, a mi particular punto de vista, de que el jurista debe descubrir cuál fue la real voluntad del Parlamento al crear la ley, tarea que en muchas ocasiones, por la forma en la que son creada las leyes, no resulta nada sencilla.

Otras fuentes de derecho pueden ser la doctrina y la costumbre cuando la propia ley de cada país lo permita, o en las condiciones que la propia ley le otorga, estas ocupan un lugar subordinado o un carácter secundario.

En nuestra legislación positiva vigente encontramos en el artículo 2, de la Ley del Organismo Judicial, decreto 2-89 del Congreso de la República como fuentes de derecho:

Fuentes del derecho: La ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia la complementará. La costumbre regirá solo en defecto de ley aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada.



1.5.1 Fuentes de derecho tributario

Así como los sistemas jurídicos, cada rama de derecho regula sus propias fuentes de derecho, en relación con el derecho tributario y esto no es la excepción.

El derecho tributario definido como la rama del derecho público, que tiene por objeto el estudio de los tributos, entendidos prestaciones comúnmente en dinero, por medio de los cuales el Estado busca hacerse de ingresos con el objeto de cumplir con sus fines, para este efecto el derecho tributario tiene sus propias fuentes de derecho.

A ese respecto, el Código Tributario establece en su artículo 2: “Son fuentes del ordenamiento jurídico tributario en orden jerarquía: 1. Las disposiciones constitucionales. 2. Las leyes, los tratados y las convenciones que tengan fuerza de ley. 3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo”. (C. Tributario, 1991, art. 2)

Llama poderosamente la atención del autor de este trabajo, que el legislador no incluyó, en el asidero antes citado, para regular las fuentes del derecho tributario la jurisprudencia.

En materia de derecho tributario sancionador, las fuentes de derecho tienen gran importancia, especialmente la ley, pues como se desarrollará más adelante, únicamente por medio de emisión de una ley, pueden crearse ilícitos tributarios, así como sus sanciones.

1.5.2 Las disposiciones constitucionales

La Constitución Política de la República de Guatemala es la normativa suprema dentro del estado de derecho, y que sirve como basamento para todo el ordenamiento jurídico interno del Estado. En materia tributaria, la Constitución Política de la República contempla las bases de recaudación de los tributos, principios constitucionales y derechos que deben ser observados en todo procedimiento tributario, creación, verificación o cobro de impuestos.



Aunado a lo anterior, es muy importante traer a colación que los distintos controles constitucionales contemplan el control constitucional concentrado que se aplica en Guatemala, el cual se constituye como un tribunal especializado en materia constitucional que emita fallos y consultas ante posibles violaciones en materia constitucional.

En ese sentido, los fallos o resoluciones emanados del órgano o tribunal constitucional, se consideran jurisprudencia constitucional, que, a criterio del autor de este trabajo, también deben ser consideradas como fuente de derecho tributario.

El autor, Ossorio (1981) define Jurisprudencia:

Ciencia del derecho. En términos más concretos y corrientes, se entiende por jurisprudencia la interpretación que de la ley hacen los tribunales para aplicarla a los casos sometidos a su jurisdicción, así pues, la jurisprudencia está formada por el conjunto de sentencias dictadas por los miembros del Poder Judicial sobre una materia determinada. Sin embargo, en algunos países que cuentan con tribunales de casación, se considera que no todos los fallos judiciales sientan jurisprudencia; sino únicamente los de dichos tribunales de casación, que constituyen la más alta jerarquía dentro de la organización judicial, y cuya doctrina es de obligatorio acatamiento para todos los jueces y tribunales sometidos a su jurisdicción. De este modo se afianza la seguridad jurídica; porque, donde la casación no existe, cada tribunal o juez tiene libertad para sentencia conforme a su criterio. No obstante, no se puede desconocer que la doctrina establecida por las Cortes Supremas, aun cuando estrictamente carezca de valor de aplicación erga omnes, tiene una eficacia orientadora y, en general, se respeta por todos los tribunales, siquiera sea para evitar la revocación de las sentencias, cuando ellas son recurribles ante el Tribunal Supremo. En Argentina, los fallos plenarios de las Cámaras de cada fuero tienen también valor jurisprudencial, en el sentido que son de obligatorio cumplimiento para ellas y, en lo sucesivo, para los jueces que de las mismas dependen. (p. 410)



El tratadista García (1963) indica: “La palabra jurisprudencia posee dos acepciones distintas. En una de ellas equivale a ciencia del derecho o teoría de orden jurídico positivo. En otra sirve para designar el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de los tribunales”. (p. 68)

1.5.3 Las leyes, los tratados y las convenciones que tengan fuerza de ley

En los sistemas en los que predomina el derecho positivo, familia romano-germánica, la ley es la más importante fuente de derecho.

Esta fuente de derecho cobra aún más importancia en materia de derecho tributario, y también en materia de derecho tributario sancionador, toda vez que se requiere de una ley para crear impuestos y las bases de su recaudación, así como para la creación de ilícitos tributarios y de sus correspondientes sanciones.

El Código Tributario, al establecer como fuente de derecho tributario a la ley, representa a la fuente de derecho más importante en materia de derecho tributario.

Aunado a la ley, el Código Tributario establece como fuentes de derecho tributario los tratados y convenciones, los cuales son fuente de derecho tributario por cuanto que, el comercio se ha globalizado, los sujetos de derecho aplican relaciones comerciales que generan impuestos fuera de las fronteras de cada país, lo cual genera la necesidad de que cuerpos normativos de carácter internacional regulen desde el punto vista tributario, tales relaciones que trascienden las fronteras de los países, buscando evitar violaciones a derechos de índole tributario del contribuyente e los que se podría incurrir, como por ejemplo la doble tributación internacional, que provoca entre otros aspectos las barreras al comercio internacional, desincentivando la inversión extranjera.



1.5.4 Los reglamentos

Según el Código Tributario, son fuentes de derecho tributario los reglamentos, al referirse a esta fuente de derecho tributario, es oportuno indicar que de acuerdo con la Constitución los reglamentos únicamente deberán normar el cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En ese sentido, el reglamento en materia tributaria tiene una importante limitante para crear derecho tributario.

Los reglamentos en materia tributaria, en tal virtud no podrán normar aspectos que la ley tributaria no regule, de hacerlo se violentarían los principios constitucionales en materia tributaria. En concordancia con lo antes citado, existen aspectos tributarios que únicamente pueden ser normados por la ley, como con las bases de la recaudación, los ilícitos y sus sanciones. No obstante, los reglamentos son considerados como fuentes de derecho tributario únicamente para lo que la propia ley en materia de derecho tributario les permite regular.





Capítulo II

Principios del derecho tributario

Como antes se indicó, el Derecho Constitucional se relaciona con el derecho tributario, en virtud que para la creación, cobro, recaudación y procedimientos fiscalizadores de los impuestos deben respetarse derechos constitucionalmente garantizados de los contribuyentes.

Así mismo, en materia sancionatoria, el derecho tributario sancionador, el cual regula los ilícitos tributarios, sus sanciones, efectos y procedimientos sancionadores, les son aplicables derechos que se encuentran regulados en la Constitución Política de la República.

Estos derechos constitucionales son objeto de estudio, por medio de los denominados principios que se definen como líneas directrices o postulados que le dan determinado sentido a cada una de las disposiciones que componen el ordenamiento jurídico; son las ideas fundamentales de la organización jurídica que resultan indispensables para aplicar correctamente sus normas.

Se hace necesario el desarrollo de los principios del derecho tributario, toda vez que en materia del ilícito tributario deben aplicarse estos, a efecto de no caer en violaciones de índole constitucional, por ejemplo, en el procedimiento a seguir y la sanción a aplicar cuando se determine que el contribuyente ha incurrido en el ilícito tributario, como se analizará en la presente investigación; por lo que a continuación se desarrollan los principios de derecho tributario.

2.1 Principio de reserva de ley

El derecho tributario da preeminencia a la ley, como fuente creadora de derecho tributario, en ese contexto el control de legalidad en materia tributaria está basado en que se



requiere que las bases de recaudación, así como las infracciones, ilícitos tributarios y sus sanciones estén regulados en ley.

El artículo 239, de la Constitución Política de la República establece:

Principio de Legalidad: Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El Hecho Generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. (Const.,1985, art. 239)

Sin embargo, este principio no debe circunscribirse única y exclusivamente al ámbito tributario relacionado a qué tanto las bases de la recaudación, como los ilícitos tributarios y sus sanciones deben estar basados en ley; dentro del ámbito tributario existe una serie de procedimientos administrativos que por mandato constitucional deben estar basados en ley con fundamento a este principio.



El artículo 12, de la Constitución Política de la República establece: “Derecho de Defensa: La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido”. (Const.,1985, art.12)

El artículo 4, de la Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad establece:

Derecho de Defensa: La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse u observarse las garantías del debido proceso. (L. de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad.,1986, art.4)

El artículo 16, de la Ley del Organismo Judicial establece:

Debido Proceso: Es inviolable la defensa de la persona y sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído, y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y preestablecido, en el que se observen las formalidades y garantías esenciales del mismo; y tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los mismos requisitos. (L. Organismo Judicial.,1989, Art.16)

El artículo 3, del Código Tributario establece:

Materia privativa. Se requiere la emisión de una ley para:

1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo



como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.

2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios.

4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas.

5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria.

6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este código o en las leyes tributarias especiales.

7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas.

8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias. Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. (C. Tributario, 1991, art. 3)

Con base en los asideros antes citados, se puede inferir que el principio de legalidad y de reserva de ley, se aplica también para cualquier tipo de procedimiento administrativo o de cualquier jurisdicción que relacionado al ámbito tributario se puedan tramitar, pues la materia tributaria no puede ser ajena al artículo 12 de la Constitución Política de la República el cual establece que todo proceso debe tramitarse en apego a la legalidad; el artículo 4 de la Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad establece que, en todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse u observarse las



garantías del debido proceso; el artículo 16 de la Ley del Organismo Judicial establece que debe observarse un debido proceso para toda gestión y el artículo 3 del Código Tributario define que se requiere de una ley para establecer procedimientos administrativos y jurisdiccionales en materia tributaria.

Es importante recalcar que el artículo 3, del Código Tributario, requiere que la ley establezca los procedimientos administrativos y jurisdiccionales en materia tributaria, por lo que la legalidad de todo procedimiento, incluyendo los tributarios, le otorga la propia ley.

En ese orden de ideas, todo procedimiento para que sea legal y se cumpla con la garantía del debido proceso, debe ser tramitado en estricto apego a lo que la ley regula en cuanto a su tramitación, incluyendo los procedimientos de carácter tributario en cumplimiento con el principio de reserva de ley.

Se hace necesario aclarar que algunos asideros legales de ciertos cuerpos normativos y doctrinarios, confunden el principio de legalidad con el de reserva de ley. En ese sentido, se hace necesario aclarar que, para todos los aspectos legales de índole tributaria antes indicados, se requiere que estos queden plasmados en una ley, este principio debe denominarse principio de reserva de ley, pues el principio de legalidad, como se desarrollará, debe ser asociado a facultades y competencias.

2.2 Principio de capacidad de pago

Los impuestos, son pagados por los ciudadanos como sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria al sujeto activo de la misma para que el Estado exija al contribuyente como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria que haga efectivos los impuestos, el Estado debe observar que el sistema tributario sea justo y equitativo por mandato constitucional.



La justicia y equidad tributaria, deben ser asociadas con el principio de capacidad de pago de los contribuyentes, lo que conlleva a que deban individualizarse los ingresos de los contribuyentes, pues los mismos deben ser tenidos en cuenta para la creación de los impuestos y la implementación del sistema tributario, toda vez que, para que el sistema tributario sea realmente justo y equitativo para los contribuyentes, debe considerarse la situación financiera de los mismos, a efecto de que de acuerdo con sus ingresos financieros, la carga tributaria sea similar y equitativa a estos, a modo que permita el pago de las obligaciones tributarias sin que estas resulten, por consiguiente, ser demasiado gravosas.

El tratadista Soler (2002) indica: Así, el postulado de la justicia procura, básicamente:

- a) Generalizar la imposición de manera que todas las personas que tengan capacidad de pago estén sometidos al impuesto, en tanto se cumplan los presupuestos establecidos por la ley para que se verifique el hecho imponible y sin que influyan condiciones de nacionalidad, religión y clase social.
- b) Que las personas que se encuentran en similar situación desde el punto de vista de su capacidad económica, tributen similar impuesto.
- c) Que la imposición sea proporcional a las capacidades contributivas individuales de manera que el quebranto individual sea similarmente gravoso para cada persona.” (p. 114).

La Constitución Política de la República establece en su artículo 243: “Principio de Capacidad de Pago: El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para tal efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los



casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco. (Const.,1985, art.243)

Este principio, a mi parecer, no se observa a cabalidad, en muchas ocasiones el contribuyente debe dar cumplimiento a sus distintas obligaciones tributarias, las cuales resultan demasiado gravosas para pequeñas y medianas empresas, provocando que no puedan sobrevivir comercialmente y ya no resulten rentables, lo anterior trae como consecuencia, que los empresarios caigan en la tentación de incurrir en hechos ilícitos como el contrabando o la defraudación tributaria para de esta forma, poder cumplir con sus obligaciones tributarias, lo cual solo agrava la problemática.

El autor García, M. (2006) indica:

La única forma de tener rentas abundantes para el gobierno es administrar una Nación rica. La historia de la gallina de los huevos de oro pone sobre aviso que aun tratándose de un país opulento, la fijación de tributos tiene que supeditarse a principios de neutralidad para afectar lo mínimo posible al aparato productivo, lo que aseguraría una larga vida para esa gallina de los huevos de oro y con ello, al país y su gobierno. (p. 91)

Lo realmente lamentable, son las empresas que siendo verdaderos gigantes a nivel financiero, es decir, que cuentan con ingresos suficientes para poder cumplir con sus obligaciones tributarias, buscan mediante maniobras defraudatorias no pagar los impuestos que les corresponde pagar, no obstante, tener de sobra capacidad financiera para hacerlo, muchas empresas en Guatemala entran en esta categoría, siendo esta una de las principales razones por las que el país sigue teniendo graves problemas de desigualdad y pobreza.



2.3 Principio de igualdad

El principio de igualdad tributaria, tiene mucha relación con el principio antes desarrollado, en virtud que, para lograr que un sistema tributario sea justo y equitativo, debe ser igualitario, para sus contribuyentes.

La Constitución Política de la República garantiza el derecho a la igualdad para todos los ciudadanos del país, esto conlleva a que situaciones iguales sean tratadas de la misma forma desde el punto normativo y legal, específicamente, en materia tributaria.

2.4 Principio de generalidad

El artículo 153, de la Constitución Política de la República establece: “Imperio de la ley. El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República.”

El doctor Alveño (2013) indica en cuanto a este principio: “El principio de generalidad en materia tributaria hace referencia a que todas las personas con capacidad de pago deben contribuir a los gastos del Estado en la proporción que a cada uno corresponde, por consiguiente, no pueden crearse tributos particulares.”

Este principio es básico, para reconocer la obligación que como contribuyentes tenemos todos los ciudadanos, para que sin excepción alguna cada ciudadano contribuya para sufragar los distintos gastos que el Estado posee, para que este pueda cumplir con sus fines.

La ley aplica para todos, por consiguiente, nadie puede desconocer que la ley obliga a cada ciudadano el cumplir con sus obligaciones tributarias, dentro de las cuales se incluye hacer efectivo el pago de los impuestos, considerando a la impuestos como bienes públicos, sin embargo, en la realidad este principio a mi criterio, está lejos de ser cumplido a cabalidad, conocido es por todos que uno de los grandes problemas de nuestro sistema



tributario en la carga impositiva tan baja que existe en nuestro país, los niveles de informalidad que no cubren las cargas tributarias que les correspondería pagar son alarmantes, infructuosos han resultado los intentos de algunos impuestos indirectos, como por ejemplo, en el caso del impuesto al valor agregado con la creación de regímenes especiales como el de pequeño contribuyente, el cual pretendía con su creación, la formalización de contribuyentes que se encuentran en la informalidad, sin embargo, no tuvo los resultados esperados.

2.5 Principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad, se refiere al monto del impuesto que se debe enterar al fisco, en el sentido que este debe estar apegado a la capacidad de pago del contribuyente y así, evitar que el pago de determinado impuesto sea excesivamente gravoso para el contribuyente, o que en ciertos casos imposibilite su cumplimiento por no poseer suficiente capacidad para hacer efectivo el mismo.

En otras palabras, las tarifas o cuantías fijadas en las leyes tributarias, deben ser acordes a la capacidad económica del contribuyente, de no estar adecuadas dichas cuantías a la capacidad de pago del contribuyente se violentan derechos que se encuentran constitucionalmente garantizados, como el de propiedad, a la vida, al bienestar y desarrollo de la persona.

La autora García (1999) indica en relación con el principio de proporcionalidad: “Requiere que el monto de los gravámenes esté en proporción a las manifestaciones de capacidad contributivas de los obligados al pago”. (p. 296)

2.6 Principio de irretroactividad

El principio de irretroactividad del ley, está basado en unas de las problemáticas que la ley nos presenta y que la propia ley busca resolver, este problema radica en que la ley, en cuanto a su contenido, no es constante a través del tiempo, la ley sufre cambios, puede



ser derogada, pierde vigencia y puede ser reformada por nuevas leyes, adecuando su contenido a la realidad o a nuevas necesidades o intereses del conglomerado social al que se le aplica, estas modificaciones provocan dificultad para establecer qué ley es la aplicable cuando esta es modificada o pierde su vigencia ante una nueva ley, pues conlleva la existencia de leyes vigentes en distintos momentos normando aspectos, requisitos o derechos que fueron modificados o que perdieron su vigencia conforme la ley actual, provocando la interrogante de qué ley es la legalmente aplicable al caso concreto.

Para desarrollar este principio debemos partir por revisar lo que establece la Constitución Política de la República con respecto a la irretroactividad de la ley, y en ese sentido el artículo 15 de la referida Carta Magna establece: “Irretroactividad de la ley: La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”.

En concordancia con lo anterior, el artículo 7 de la Ley del Organismo Judicial establece: “Irretroactividad: La ley no tiene efecto retroactivo, ni modifica derechos adquiridos. Se exceptúa la ley penal en lo que favorezca al reo. Las leyes procesales tienen efecto inmediato, salvo lo que la propia ley determine”. (L. Organismo Judicial.,1989, art.7)

Los preceptos legales antes citados, aclaran en buena medida las problemáticas antes expuestas, pues de conformidad con los asideros legales antes citados, puede determinarse que debe aplicarse la ley vigente, pues la ley es de aplicación inmediata para cualquier situación en la que se tenga que aplicar una determinada normativa legal, además, la ley vigente rige para el futuro, no así leyes no vigentes, o dicho en otras palabras, que no tengan vida jurídica, las cuales hoy no deben aplicarse por carecer de vigencia legal.

Sin embargo, existen excepciones a esta regla, cuando se trata de materia penal cuando favorezca al reo, es factible aplicar retroactivamente la legislación, es decir, retroactivamente puede aplicarse una ley no vigente en la actualidad siempre y cuando la ley no vigente favorezca al reo, más que la vigente.



Aunado a la excepción antes mencionada, para la irretroactividad de la ley, existe la situación del derecho adquirido al amparo de una ley que ya no es vigente, o la situación jurídica adquirida cumpliendo los requisitos de una ley que no es vigente, para resolver estas situaciones en principio debe respetarse el derecho adquirido o la situación jurídica adquirida al amparo de una ley que no es vigente, pues la nueva ley debe normar nuevas situaciones a las que se les serán aplicadas las leyes vigentes, pero estas últimas deben respetar los derechos adquiridos o las situaciones jurídicas adquiridas al amparo de la ley que ya no está vigente, pues de no hacerse de esta forma generaría irremediablemente, falta de certeza jurídica.

Ahora bien, ya específicamente en materia tributaria, de acuerdo con este principio, tampoco en materia tributaria la ley es retroactiva, es decir que, para situaciones de índole tributarias, debe aplicarse la ley vigente, no así leyes no vigentes en materia tributaria.

No obstante, las excepciones de la irretroactividad de la ley para la materia tributaria, también existen para el caso de aplicación de leyes tributarias en el tiempo el artículo 7 del Código Tributario que establece:

Vigencia en el tiempo. La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes: 1. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que ésta sea posterior a la emisión de la norma. Si no la establecieron, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el Diario Oficial. 2. Cuando por reforma de una norma tributaria se estableciere diferente cuantía o tarifa para uno o más impuestos, éstas se aplicarán a partir del primer día hábil del siguiente período impositivo, con el objeto de evitar duplicidad de declaraciones del contribuyente. 3. En cuanto a infracciones y sanciones, se estará a lo dispuesto en el artículo 66 de este Código. 4. La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes. 5. Las leyes



concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones ante la Administración Tributaria, prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir; pero los plazos que hubieren principiado a correr y las diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación. 6. Las situaciones no previstas, se regirán por lo dispuesto en la Ley del Organismo Judicial, en lo que sean aplicables. (C. Tributario, 1991, art.7)

Con base en dicho fundamento, el Código Tributario establece cómo deben resolverse distintos aspectos de índole tributaria regulados en leyes tributarias, cuando estos son modificados por otras leyes posteriores, dentro de los cuales están cuantías, la posición jurídica tributaria la cual se mantiene al amparo de una ley tributaria posterior, derechos adquiridos al amparo de una ley tributaria anterior. los cuales no serán afectados por una ley tributaria posterior entre otros.

Adicionalmente a lo anterior, al igual que en materia penal, excepcionalmente en materia tributaria, también puede aplicarse la ley de manera retroactiva, específicamente en materia tributaria sancionadora y de ilícitos tributarios, para tal efecto el artículo 66 del Código Tributario regula: “Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes”. (Código Tributario, 1191, art. 66)

No obstante, salvo las excepciones citadas en los fundamentos legales citados, en materia tributaria en aplicación al principio de irretroactividad de la ley, en términos generales, debe aplicarse la ley tributaria vigente, la cual rige de forma inmediata y para situaciones futuras.

2.7 Principio de prohibición de doble tributación

Con respeto al principio de prohibición de doble tributación, la Constitución Política de la República prohíbe en su artículo 243 la doble o múltiple tributación.



En cuanto al principio de prohibición de doble tributación, el connotado tributarista doctor Albeño (2013) indica:

Cinco elementos son necesarios para que ocurra este fenómeno a saber: a) Que sea un mismo sujeto pasivo, un mismo contribuyente; b) Que dicho contribuyente sea sometido al pago de más de un impuesto; c) Que el tributo sea de la misma naturaleza; d) Que sea por el mismo hecho generados; y e) Que sea por mismo período impositivo.

Es importante acotar que, se han detectado dos formas en las que se violenta este principio tributario, en inicio se han determinado casos en los que la doble o múltiple tributación es a nivel local o nacional, cuando se pretenden cobrar dentro de las fronteras de cada país dos o más tributos en las condiciones descritas en el párrafo anterior, siendo esta la primera modalidad.

En una segunda modalidad, se ha determinado doble o múltiple tributación a nivel internacional, para evitar este fenómeno los países han firmado convenios a nivel internacional.

2.8 Principio de no confiscación

Con respecto al principio de no confiscación, el autor Ossorio (1981) define por confiscación:

Acción y efecto de confiscar, de privar a uno de sus bienes y aplicarlos al fisco. Es cosa distinta de la expropiación, porque ésta se hace previa tasación e intermediación del valor de lo expropiado; mientras que aquella se efectúa sin reparación ninguna. (p. 152)

Nuestra Constitución Política de la República en el artículo 243 prohíbe los impuestos confiscatorios. Adicionalmente, la carta magna en su artículo 41 protege el derecho a la



propiedad privada, lo que tenemos que establecer de acuerdo con la definición antes citada y los fundamentos legales esgrimidos es, cuándo un impuesto debe ser considerado como confiscatorio.

La autora Monterroso (2005) define a los impuestos confiscatorios de la siguiente forma: “tributos confiscatorios se entienden aquellos fenómenos de excesiva presión fiscal que obligan al desprendimiento, por parte de los contribuyentes, de bienes de su propiedad a los efectos de poder cumplir con las cargas públicas verificándose una expropiación indirecta”. (p. 54) En tal virtud y de conformidad con el principio de no confiscación, es prohibido que las cargas tributarias sean tan gravosas, al extremo que motiven al contribuyente a que se desprenda de bienes que son de su propiedad para el cumplimiento de estas, lo cual violenta el derecho de propiedad constitucionalmente garantizado.



Capítulo III

La obligación jurídico tributaria

Previamente a desarrollar el concepto de obligación jurídico tributaria y otros aspectos relacionados con esta obligación, y especialmente el procedimiento de determinación de la misma, es necesario hablar sobre la relación jurídico tributaria y otros aspectos relacionados con ese concepto jurídico.

3.1 La relación jurídico tributaria

Al hablar del término relación, podemos inferir que este se refiere a una conexión, vínculo, correspondencia, trato o unión entre dos más personas o entidades, partiendo de estos conceptos básicos. La relación jurídico tributaria se refiere a la relación de índole tributaria que surge entre dos sujetos que forman parte de la misma, generando obligaciones tributarias como producto del nacimiento de tal relación jurídica.

Debemos partir indicando que, la relación jurídico tributaria es una relación de derecho, no obstante, en la doctrina alemana, algunos tributaristas de antaño indicaban y apoyaban el criterio de que la relación jurídico tributaria era una autentica relación de poder, en la que los sujetos que forman parte de la misma no están en un plano de igualdad, estos criterios ya han sido superados por las doctrinas tributarias modernas que indican que la relación jurídico tributaria es realmente una relación de derecho, lo cual comparto, pues no podría concebirse la relación jurídico tributaria fuera del marco de la legalidad, es justamente la ley la que da sustento legal a la misma, y que por medio de esta puedan interactuar los sujetos que la conforman mediante las facultades y obligaciones, que la propia ley les otorga a cada uno de estos sujetos de la obligación tributaria.



3.1.1 Concepto de la relación jurídico tributaria

Este concepto jurídico, ha sido estudiado y desarrollado por connotados tributaristas en la doctrina. El prestigioso tributarista Fonrouge (2004) define relación jurídico tributaria como: “La relación jurídica tributaria, que es derecho público, responde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares -contribuyentes o terceros-, como consecuencia del ejercicio del poder tributario”. (p.348)

El autor Delgadillo (2012) en relación con el concepto antes citado, lo define como: “la relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce con el nombre de relación jurídico tributaria”. (p. 87)

Este concepto brinda un importante e interesante elemento, pues nos indica que la relación jurídico tributaria surge al darse la situación concreta prevista en la norma legal, dicha situación concreta prevista en la norma legal se denomina hecho generador, este debe estar previsto en la ley y al ocurrir, por consiguiente, no solo da nacimiento al impuesto, sino que nace la relación jurídico tributaria entre los sujetos que forman parte de la misma, asociada a determinado impuesto.

En ese orden de ideas, se puede concluir que, el requisito *sine qua non*, que debe cumplirse previamente para exista la relación jurídico tributaria, es que ocurra el hecho generador establecido en la ley, para así dar nacimiento a la relación jurídico tributaria entre los sujetos que forman parte de la misma, y como producto de la misma nacen consecuencias jurídicas que devienen del nacimiento de esta.

3.1.2 Sujetos de la relación jurídico tributaria

Como se hizo referencia anteriormente, el término *relación* refiere conexión, vínculo, correspondencia, trato o unión entre dos más personas o entidades. La relación jurídico tributaria conlleva ese vínculo entre dos o más personas, en el caso de la relación jurídico



tributaria la conforman dos sujetos, el denominado sujeto activo de la relación jurídico tributaria siendo el Estado y sus entidades descentralizadas y autónomas, acreedores del tributo, y el sujeto pasivo o deudores de los tributos, siendo estos los contribuyentes o responsables.

Los sujetos que forman parte de relación jurídico tributaria, son una de las principales diferencias que existen entre este vínculo, y otras relaciones de índole civil o mercantil, pues en la relación jurídico tributaria una de las partes la constituye el Estado, el cual ejerce el denominado *Ius Imperium*. Sin embargo, este poder debe ser siempre ejercido al amparo de la legalidad para buscar asegurarse del sujeto pasivo, el cumplimiento de las consecuencias que surgen como producto de la relación jurídico tributaria.

Es por esta razón que en la doctrina alemana consideraban esta relación como una relación de poder, sin embargo, olvidaban que, si bien es cierto que el Estado ejerce el poder soberano para hacer cumplir al sujeto pasivo la obligación tributaria, este poder debe ir apegado a la legalidad, principios constitucionales a facultades establecidas en la ley, existiendo mecanismos de defensa que la propia ley otorga a los contribuyentes, para evitar cualquier abuso de poder por parte del Estado, y de apartarse este de las facultades que la ley le otorga, o de violentar derechos constitucionalmente garantizados a los contribuyentes, con el pretexto de lograr su objetivo fiscal, se incurriría en responsabilidades de índole civil, administrativas y penales, por lo que se considera que la relación jurídico tributaria como antes se hizo referencia, es una relación de derecho entre los dos sujetos que conforman la misma.

3.2 La Obligación tributaria

Dentro de las bases de recaudación tributaria que deben estar establecidas en la ley, el hecho generador reviste singular importancia, en virtud que cuando este ocurre, nace la relación jurídico tributaria que conlleva ciertas consecuencias jurídicas, es decir, existe una autentica relación de causalidad entre el hecho generador y la consecuencia jurídica, la cual surge como producto del acaecimiento de la situación prevista en la ley.



En ese orden de ideas, la consecuencia jurídica de la relación jurídico tributaria es la obligación tributaria. El autor Delgadillo (2012) indica con respecto de la obligación tributaria:

A efecto de precisar los conceptos de obligación tributaria y relación jurídico tributaria es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica que en sí y por sí, no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación previstos por ella; es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo. Una vez realizado ese supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuáles serán imputadas a los sujetos que se encuentran ligados por el nexo causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia. (p. 88)

El autor Delgadillo (2012) con respecto de la obligación tributaria indica:

Sin embargo, al realizar el presupuesto de referencia de inmediato se generan los derechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece. Esto nos lleva a concluir que la relación jurídico tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos, respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria. (p. 88)

Este concepto nos permite diferenciar y distinguir, los conceptos jurídicos consistentes en la relación jurídico tributaria y la obligación tributaria, ergo podemos inferir que la relación jurídico tributaria como tal, es un vínculo entre varios sujetos y comprende derechos y obligaciones, una de ellas es la denominada obligación tributaria la cual es asociada solo a una de las partes.

Nuestro Código Tributario no regula una definición de relación jurídico tributaria, por lo que se incluyen sus elementos en la definición de obligación tributaria que dicho cuerpo normativo incluye, tal y como se regula en el artículo 14 del Código Tributario que establece:



Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. (C. Tributario, 1991, art. 14)

3.2.1 Características de la obligación tributaria

Tratándose de la obligación tributaria, en la doctrina no existe consenso respecto de su contenido, algunas refieren que la obligación tributaria es de dar, otros autores la identifican en dar y agregado un hacer y un no hacer, y algunos otros incluyen hasta con un tolerar.

Con respecto a sus características podemos concluir que son las siguientes:

Es una obligación *ex lege* la obligación tributaria en consonancia con el principio de legalidad surge de la ley como antes se indicó.

El sujeto activo será siempre el Estado, y sus entidades descentralizadas y autónomas, entidades que en ejercicio del *Ius Imperium*, tienen la potestad de exigir el pago de los tributos al sujeto pasivo de la misma, como se observa en la norma.

Su objetivo es de índole pecuniario, pues conlleva el pago de los tributos, lo que constituye el motivo sustancial de la obligación tributaria, esta cuantía o monto debe ser determinado en las formas y procedimientos establecidos en la ley, a efecto de establecer cuál es la situación tributaria del contribuyente con respecto a la obligación tributaria.



3.2.2. Extinción de la obligación jurídica tributaria

Al hablar de extinguir una obligación en este caso, respecto a la tributaria, se debe entender que desaparece y provoca como efecto que el acreedor de la misma pierda el derecho a que la misma pueda exigir por cualquier vía.

El autor Ossorio (1981) al definir el término *extinción* indica: “Cese, cesación, término, conclusión, desaparición de una persona, cosa, situación o relación y, a veces, de sus efectos y consecuencias también”. (p. 306)

3.2.2.1 Formas de extinción de la obligación tributaria

3.2.2.1.1 Pago

El pago es la forma más común para extinguir la obligación tributaria. Consiste en que el que sujeto pasivo de la obligación tributaria paga al ente encargado de la recaudación del tributo la suma del tributo en cualquiera de las formas establecidas en la ley.

3.2.2.1.2 Compensación

Otra de las formas establecidas en la ley para extinguir la obligación tributaria, es la denominada compensación, la cual consiste en que los sujetos de la obligación tributaria posean una conexión compensable entre acreedor deudor o deudor acreedor, sin importar que tributo sea.

La ley establece que únicamente podrán compensarse créditos líquidos y exigibles de la Administración Tributaria con créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable referentes a periodos no prescritos, es decir que, estos deben estar ya determinados en una resolución firme emanada, por la Administración Tributaria.

El Código Civil, en el artículo 1469 con respecto a esta figura de compensación establece: “La compensación tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho”. (C. Civil, 1963, art. 1469)



3.2.2.1.3 Confusión

Con respecto a la confusión, esta forma de extinción de la obligación tributaria ocurre cuando se mezclan en el sujeto activo de la obligación tributaria, es decir, en el Estado o sus entidades descentralizadas y autónomas, las calidades de acreedor de la obligación tributaria y de deudor de la misma.

3.2.2.1.4 Condonación y remisión

Con respecto a este medio de extensión de la obligación tributaria, refiere al perdón del adeudo tributario, la cual de acuerdo con nuestra legislación únicamente es posible por medio de una ley, es decir, únicamente el Congreso de la República es quien posee la facultad, mediante la emisión de una ley, para perdonar el adeudo tributario.

3.2.2.1.5 Prescripción

La prescripción es la forma de extinguir la obligación tributaria por el transcurso del tiempo, ante la inacción de sujeto activo de la misma. Lo anterior infiere que el sujeto activo tiene el derecho para actuar en contra del sujeto pasivo a efecto de que este cumpla con la obligación tributaria, sin embargo, esta facultad o derecho tiene una temporalidad determinada en la ley para ser ejercitada, de no hacerlo de esta forma se extingue la obligación tributaria por el transcurso del tiempo.

El Código Civil, regula esta figura en su artículo 1501 de la siguiente manera: “La prescripción extintiva, negativa o liberatoria, ejercitada como acción o como excepción por el deudor, extingue la obligación. La prescripción de la obligación principal produce la prescripción de la, obligación accesoria”. (C. Civil, 1963, art. 1501)

La figura de prescripción, regulada en el Código Civil, trae importantes aportes a la que opera en materia tributaria, pues al igual que la obligación civil, la obligación tributaria y



el derecho por parte del sujeto activo para exigirla, no es permanente en cuanto su existencia, existe un plazo a observar para su cumplimiento y exigencia.

El plazo que se debe observar legalmente para establecer cuánto es el tiempo que el sujeto activo tiene para accionar en contra del sujeto pasivo está regulado en el artículo 47, del Código Tributario el cual establece:

Prescripción. El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En el mismo plazo relacionado en el párrafo anterior, los contribuyentes o los responsables deberán ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas. El plazo para ejercitar su derecho de repetición previsto en el párrafo anterior, se inicia a contar desde el día siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo en exceso. El derecho a solicitar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en efectivo o para acreditar a otros impuestos, también prescribe en cuatro años, plazo que se inicia a contar desde la fecha en que el contribuyente, conforme a la ley tributaria específica, puede solicitar por primera vez la devolución de dicho crédito fiscal. (C. Tributario, 1991, art.47)

De lo anterior, se infiere que la obligación tributaria se extingue por prescripción si existe inacción por parte del sujeto activo por el plazo de cuatro años para exigir su cumplimiento. Es importante mencionar que, el plazo de cuatro años que posee el sujeto activo para exigir el cumplimiento del sujeto pasivo, puede ser interrumpido por las situaciones que establece el artículo 50, del Código Tributario.



Aunado a lo anterior, una vez que está prescrito el derecho del sujeto activo, si el sujeto pasivo no alega en las formas que la ley establece para hacerlo la prescripción, y lejos de esto asume otra actitud distinta como el pago entre otras más, se tiene por renunciada la prescripción por no haberla alegado y habilita nuevamente el plazo de cuatro años para su consumación.

3.2.3 Determinación de la obligación tributaria

3.2.3.1 Definición de la determinación de la obligación tributaria

El tratadista Ross (1986) define la determinación de la obligación tributaria como:

La determinación de la obligación tributaria es la actuación que declara la ocurrencia del hecho generador de la obligación; valoriza cuantitativamente el elemento objetivo del hecho generador para transformarlo en base imponible o de cálculo; aplica a la base imponible la alícuota o tipo impositivo que corresponda, para calcular la parte que ha de detrarse a título de tributo de la base imponible o de cada una de las unidades en que esta se considera dividida; obteniendo el cálculo del monto final del tributo debido, e identifica al sujeto pasivo de la obligación. (p.166)

Del concepto anterior se puede inferir que la esencia de la determinación de la obligación tributaria, es la cuantificación el monto que el sujeto pasivo debe cancelar a las arcas del Estado.

El autor Rodríguez (2014) indica: “La determinación de la obligación tributaria consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida”. (p.119)

Es decir que, mediante la determinación de la obligación tributaria no solo se establece la cuantificación de adeudo tributario, pues mediante esta se constata la ocurrencia del



hecho generador, lo cual es totalmente adecuado toda vez que una vez que el hecho generador ocurre nace la obligación tributaria, posteriormente debe establecerse su cuantificación, ambos aspectos forman parte de la determinación de la obligación tributaria.

3.2.3.2 Naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria

Al hablar de naturaleza jurídica lo que se busca es el origen o la génesis desde el punto de vista jurídico de un concepto jurídico determinado. Al buscar la naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria, debemos analizar el objetivo material de la determinación de la obligación tributaria y como se llega a él.

Como antes se indicó, cuando se desarrollaron las características de la obligación tributaria, su objetivo es de índole pecuniario, en ese orden de ideas al ser de índole pecuniario debe establecerse su cuantificación, para ese efecto en la ley se encuentra regulado el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, el cual tiene como objetivo establecer la cuantificación de la obligación tributaria, es decir, qué cantidad ingresará a la arcas del Estado, procedimiento que deberá sustanciarse de conformidad con la ley y cumplir con ciertos requisitos formales.

El autor Soler (2002) indica con respecto a la determinación de la obligación tributaria: “La determinación tributaria es el acto por el cual se llega a establecer la existencia de una deuda tributaria, se individualiza al obligado a pagarla y se fija el importe de la misma”. (p. 241)

El autor Jarach (1996) indica:

En Derecho Tributario Administrativo ocupan un lugar preponderante el procedimiento y el acto de determinación de la obligación tributaria con el cual se concluye dicho procedimiento. La naturaleza y eficacia de la determinación tributaria son materias de amplia controversia en casi todos los países, tanto en la



doctrina como en la jurisprudencia. La primera cuestión consiste en saber si el acto de determinación es exclusivo de la autoridad administrativa. En nuestra opinión la contestación a esa cuestión debe ser afirmativa. El acto de la determinación es un acto de la administración fiscal, por el cual se reafirma en un caso concreto la voluntad abstracta de la ley, reconociendo la existencia de un hecho imponible en sus diferentes aspectos, o sea, elementos objetivos, atribución subjetiva, vinculación con el poder fiscal, aspectos temporal y cuantitativo, y, finalmente, el pronunciamiento de la autoridad competente que intima el pago de la obligación tributaria que nace en virtud de la ley y por las circunstancias fácticas indicadas. (p.p. 429, 430)

Sobre el mismo tema, el autor González (1998) señala:

El procedimiento de determinación de la deuda tributaria o procedimiento liquidatorio, tanto si esta operación se realiza por la Administración o inicialmente por los administrados, constituye, al menos en sus fases de comprobación y de fijación definitiva de la deuda, un procedimiento administrativo reglado. (p. 209)

En virtud de los conceptos antes vertidos, podemos puntualizar aspectos importantes con respecto a la determinación de la obligación tributaria, en inicio la doctrina lo define como acto de índole administrativo.

El autor Calderón (2013) con respecto al acto administrativo:

El acto administrativo puede ser conceptualizado como una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública, crea, reconoce, modifica, transmite o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general. (p. 275)



Como segundo aspecto, es necesario resaltar el contenido del acto administrativo, y en ese sentido, se declara la existencia de la obligación tributaria, calcular la base imponible y su cuantía, o bien declarar su inexistencia, exención o inexigibilidad. En el Código Tributario, específicamente en el artículo 103 de dicho cuerpo normativo se regulan los aspectos antes citados:

Determinación. La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma. (C. Tributario, 1991, art. 103)

En virtud de los conceptos antes vertidos, podemos concluir en inicio que, la naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria, es que es un acto administrativo en el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien, declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

Adicionalmente a lo anterior, el acto administrativo antes referido es declarativo, no constitutivo, pues mediante este no nace la obligación tributaria toda vez que esta debió haber surgido previamente mediante el acaecimiento del hecho generador.

3.2.3.3 Efectos de la determinación de la obligación tributaria

En cuanto a los efectos de la determinación de la obligación tributaria, el más inmediato es el cumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, sin necesidad de requerimiento alguno por parte del acreedor de esta, es decir, del sujeto activo.

Adicionalmente, el acto de determinación de la obligación tributaria puede traer como efecto una de las facultades que la ley otorga a la administración de este tipo, consistente



en la verificación y fiscalización, dicha facultad debe ser ejercida por la Administración Tributaria conforme el análisis de riesgo que debe aplicar a los contribuyentes, a efecto de detectar y escoger correctamente a los contribuyentes que va a fiscalizar.

Las administraciones tributarias más desarrolladas en el mundo, poseen un análisis de riesgo para escoger contribuyentes a fiscalizar, muy adecuado en cuanto a parámetros de riesgo y otros aspectos más, a efecto de optimizar los procedimientos de fiscalización en beneficio del fisco.

En ese sentido, el artículo 3 literal a) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece:

Objeto y funciones de la SAT. Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes: a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes. (L. Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 1998, art. 3)

En ejercicio de dicha facultad, se podrían detectar ilícitos tributarios que devienen de la determinación de la obligación tributaria, al respecto el artículo 3, literal f), de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece:

Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.” ; adicionalmente a la literal anterior la literal g) del mismo artículo del cuerpo normativo referido



establece: “Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos en que se encuentren en trámite procesos de investigación o procesos penales por indicios de la comisión de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero. (L. Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 1998, art. 3)

Los asideros legales, antes citados, facultan a la Superintendencia de Administración Tributaria para que sancione ilícitos que por su competencia le corresponda sancionar, y que presente denuncias penales si el ilícito determinado es de índole penal, estas facultades se pueden ejercitar como producto de la facultad de fiscalización que puede ser motivada como producto del procedimiento de determinación de la obligación tributaria previamente realizada.

Por lo que, el efecto inmediato que produce la determinación de la obligación tributaria, en el sentido que el sujeto pasivo de esta cancele el adeudo tributario, también como efecto adicional, la Superintendencia de Administración Tributaria puede fiscalizar al contribuyente o responsable, pudiendo detectar ilícitos tributarios en los que pudo haber incurrido el sujeto pasivo, como producto de la determinación efectuada y, en ese sentido, asuma, dependiendo del ilícito determinado, las facultades y acciones antes citadas establecidas en la ley.

3.2.3.4 Requisitos administrativos para efectuar la determinación de la obligación tributaria

El artículo 3, numeral 5, del Código Tributario, establece: “Materia privativa. Se requiere la emisión de una ley para: ...5) Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria”. (1991)

El anterior precepto legal regula el principio de legalidad a nivel procedimental en materia tributaria, y este consiste que todo procedimiento administrativo o jurisdiccional en



materia tributaria debe estar establecido en la ley y, por consiguiente, la tramitación de este debe ser apegado a lo que la ley establece.

Ahora bien, para llegar a la determinación de la obligación tributaria debe tramitarse el correspondiente procedimiento, al respecto el connotado tributarista guatemalteco Alveño (2013) indica:

Para principiar diremos que al acto de determinación se llega mediante un procedimiento. El término “procedimiento” es utilizado para aludir al cauce formal por el que discurre la actividad administrativa que configura la faz dinámica de la relación tributaria, llevada a cabo exclusivamente ante órganos de la Administración. (p.126)

En virtud de lo citado anteriormente, podemos inferir que debe sustanciarse el correspondiente procedimiento para llegar a determinar la obligación tributaria por quienes de acuerdo con la ley les corresponda hacerlo, procedimiento que es de tipo administrativo, por cuanto que este debe tramitarse ante la Administración Tributaria y fuera de los órganos jurisdiccionales, por lo tanto, constituye un auténtico procedimiento administrativo.

El autor Ossorio, M (1981) con respecto al termino lo define como: “Procedimiento Administrativo: El que no se sigue ante la jurisdicción judicial sino ante los órganos dependientes del Poder Ejecutivo, cuyas resoluciones son generalmente impugnables ante los organismos del Poder Judicial”. (p.613)

Todo procedimiento administrativo en apego al derecho de defensa, debido proceso y principio de legalidad constitucionalmente garantizados, debe tramitarse con estricto apego a lo que la ley establece para su tramitación, el procedimiento de determinación de la obligación tributaria no es la excepción, por lo que debe observarse cómo regula la ley, el desarrollo del procedimiento para llegar a la determinación de la obligación tributaria en todas sus modalidades, así como las actitudes a seguir a nivel procedimental



que en la ley se establecen, al producirse los efectos de la determinación propiamente dicha en caso que exista necesidad de realizar por parte de la Administración Tributaria alguna corrección o determinación de algún ilícito tributario, en apego a los derechos y principios antes citados, constitucionalmente garantizados, a este precepto se le llama juridicidad de los procedimientos administrativos.

3.2.3.5 Tipos de determinación de la obligación tributaria

En relación con las formas de determinación de la obligación tributaria, estas varían según el sujeto de la relación jurídico tributaria que realiza la determinación, en ese sentido se pueden establecer tres modalidades:

1. La que realiza el contribuyente o responsable sin intervención de la Superintendencia de Administración Tributaria;
2. La que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria sin la cooperación del contribuyente o responsable; y
3. La que se realiza en forma conjunta por la Superintendencia de Administración Tributaria y el contribuyente o responsable.

Dichas modalidades son desarrolladas en la ley y la doctrina tributaria de la siguiente forma.

3.2.3.5.1 Autodeterminación

Bajo esta modalidad de determinación de la obligación tributaria, el contribuyente o responsable determinan la obligación tributaria, sin intervención de la Superintendencia de Administración Tributaria mediante la presentación de declaraciones en la forma establecida en la ley.

El artículo 105 del Código Tributario establece: “Determinación por el contribuyente o responsable:



La determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables, en su caso, en las condiciones que establezca la ley.

La Administración Tributaria podrá autorizar a los sujetos pasivos para que presenten las declaraciones, estados financieros, sus anexos o cualquier información que estén obligados a proporcionar conforme a la ley, por vía electrónica o en medios distintos al papel, cuya lectura pueda efectuarse utilizando dispositivos electrónicos.

Dichos medios deberán cumplir con los siguientes requisitos:

1. Que identifique a través de una clave electrónica al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Se entiende como tal la clave electrónica de acceso u otros medios equivalentes a la firma autógrafa, que acreditan quién es el autor. La Administración Tributaria proporcionará a cada sujeto pasivo que lo solicite una clave de acceso distinta, que solo él deberá conocer y utilizar. La utilización de esta clave vinculará al sujeto pasivo al documento y lo hará responsable por su contenido.
2. Que aseguren la integridad de la información, de forma que no pueda hacerse ninguna alteración posterior de los datos consignados en la declaración, anexo o información presentada.
3. Que la Administración Tributaria entregue al sujeto pasivo una constancia de recepción de la declaración, anexo o información, en forma física o electrónica.

La Administración Tributaria establecerá los procedimientos y formalidades que se deben seguir, para la presentación de las declaraciones, estados financieros, anexos e informaciones en papel, por vía electrónica o por otros medios distintos al papel, velando porque se cumplan los requisitos antes enumerados.



Las declaraciones, estados financieros, anexos e informaciones que conforme a las leyes tributarias específicas deban presentarse bajo juramento, también podrán presentarse por vía electrónica, o en otros medios distintos al papel, utilizando la clave de acceso electrónica autorizada para el contribuyente.

La impresión en papel que realice la Administración Tributaria, debidamente certificada de las declaraciones, anexos e informaciones presentadas en papel, por vía electrónica o en medios distintos al papel, se tendrá por auténtica y de pleno valor probatorio, salvo prueba en contrario.

Al presentar declaraciones por cualquiera de los medios que establece este código, distintos al papel, la Administración Tributaria podrá establecer que los anexos o documentos de soporte en papel que por disposición legal o reglamentaria se deban acompañar a las declaraciones, permanezcan en poder de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, por el plazo legalmente establecido y deban exhibirse o presentarse a requerimiento de la Administración Tributaria. (C. Tributario,1991, art. 105)

El artículo antes citado regula el procedimiento a seguir, para la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente o responsable sin intervención de la Superintendencia de Administración Tributaria, en ese sentido podemos inferir que, de acuerdo con lo establecido en la ley, en primer lugar, la ley faculta al sujeto pasivo ya sea como contribuyente o responsable, para que sea este mediante la autodeterminación de la obligación tributaria quien determine su propia obligación por los medios que la Superintendencia de Administración Tributaria establezca, dicha determinación debe ser sustentada en toda la documentación contable que corresponda, así como documentos en poder de terceros.

Esta forma de determinación se basa en el principio de buena fe, porque el Estado confía que el contribuyente o responsable determinará de forma adecuada su propia obligación tributaria, será el contribuyente o responsable quien mediante su leal saber y entender



en el orden jurídico, tributario y contable quien determinará con base en lo anterior, la obligación tributaria, y es posible decir que esta determinación debe ser sobre base cierta.

Por lo anterior, para este tipo de determinación de la obligación tributaria, es necesaria la facultad de fiscalización y verificación posterior, que la legislación le otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria.

3.2.3.5.2 Determinación por la Administración Tributaria

Este tipo de determinación, de la obligación tributaria, la realiza la Superintendencia de Administración Tributaria sin la participación o cooperación del contribuyente o responsable en su calidad de sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, por lo tanto, se le denomina determinación de oficio.

Al referirnos a este tipo de determinación de la obligación tributaria, debemos indicar que el sujeto pasivo de la obligación tributaria debe presentar en tiempo sus declaraciones de impuestos; de no hacerlo de esa forma, incurre en ilícito tributario, de conformidad con lo que regula el numeral 9, artículo 94, del Código Tributario como infracción a un deber formal, regulándolo de la siguiente manera:

Infracciones a los deberes formales: Constituyen estas infracciones, todas las acciones u omisiones que impliquen el incumplimiento de los deberes formales, conforme a lo previsto en este Código y en otras leyes tributarias. Corresponden a este tipo de infracciones, y se sancionarán como se indica, las siguientes: 9. Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la ley: Sanción Multa de cincuenta Quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de un mil Quetzales (Q.1,000.00). (C. Tributario,1991, art. 94)

Muchos son los contribuyentes que incurren en el ilícito tributario antes descrito y no autodeterminan su obligación tributaria mediante la presentación de la declaración correspondiente; en este caso, además de incumplir con obligaciones tributarias



establecidas en la ley, imposibilitan una de las principales facultades que la ley otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria, regulada en el artículo 98, numerales 1, 3 y 13 del Código Tributario, los cuales establecen:

Atribuciones de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

Para tales efectos podrá:

Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita como contribuyente o responsable y, en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan.

Así mismo, exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria.

Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas



computarizados, en congruencia con lo que establecen los artículos 30 y 93 de este Código.

(...) 13. Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo el sistema informático que utilice el contribuyente para registrar sus operaciones contables y tributarias. Para tales efectos podrá requerir, en cada caso, información o documentación relacionada con el equipamiento informático, incluyendo la de programas fuente, diseño y programas utilizados, así como la relacionada con los instrumentos materiales que permitan acceder la información vinculada con los registros contables. Asimismo, podrá requerir la producción de listados e integraciones y la realización de prueba.” (C. Tributario, 1991, art. 98)

Recordemos que, como antes se indicó, la declaración autodeterminada está basada principio de buena fe, en virtud que es el Estado mediante la ley, el que da la facultad al contribuyente o responsable, para que sea este en un primer término, quien autodetermine su propia obligación tributaria, por lo que es imprescindible la verificación posterior por parte de la Superintendencia contenida en el artículo 98 numerales 1, 3 y 13 del Código Tributario.

Básicamente, son dos las situaciones que legitiman a la Superintendencia de Administración Tributaria para que efectúe la determinación de oficio, siendo estas:

1. Que el contribuyente o responsable omita la presentación de su declaración de impuestos una vez haya sido requerido; y
2. Que el contribuyente o responsable no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria.

El artículo 107, del Código Tributario establece: “Determinación de Oficio. En los casos en que el contribuyente o el responsable omita la presentación de la declaración



o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar. Previamente a la determinación de oficio, la Administración Tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de diez (10) días hábiles. Si transcurrido este plazo, el contribuyente o el responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la Administración Tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto sobre base cierta o presunta conforme este Código, así como la de las sanciones e intereses que corresponda. Seguidamente procederá conforme a lo que establecen los artículos 145 y 146 de este Código. (C. Tributario,1991, artículo 107)

Como establece el asidero legal antes citado, es requisito *sine qua non*, para que la Superintendencia de Administración Tributaria efectúe la determinación de oficio, que esta haya requerido al contribuyente o responsable, la presentación de la declaraciones, que el contribuyente o responsable no presentó dentro del plazo que dependiendo tipo de impuesto debía presentar, o de cualquier información que haya sido requerida, fijando el plazo de 10 días para la presentación de lo anterior, una vez transcurrido dicho plazo sin haberse cumplido con lo anterior, la Superintendencia de Administración Tributaria está facultada para efectuar la determinación de oficio.

Es importante mencionar que, es totalmente adecuado que la Superintendencia de Administración Tributaria posea esta facultad para efectuar este tipo de determinaciones, en todo país desarrollado debe operar una Administración Tributaria robusta y fortalecida por la ley, con facultades suficientes para que la recaudación de los tributos sea efectiva, en ese sentido, la determinación de oficio es una facultad necesaria que evita que el contribuyente que pretenda ocultar su información tributaria, evada la obligación de pago de impuestos por virtud de dicha actitud.

No obstante, esta determinación tampoco puede ser arbitraria por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, por el contrario, debe estar basada en principios constitucionales para efectuarla, pues aunque existe una presunción de



legalidad en toda actuación de la Superintendencia de Administración Tributaria, esta presunción admite prueba en contrario, la cual debe hacerse valer ante la propia Superintendencia de Administración Tributaria o en otras instancias jurisdiccionales en donde se revise la juridicidad de los actos administrativos que se derivan de la determinación de oficio.

En concordancia con lo anterior, es necesario que siempre se respete el derecho de defensa del contribuyente constitucionalmente garantizado, tomando en consideración que la determinación de la obligación tributaria la efectuará de oficio la Superintendencia de Administración Tributaria.

En ese sentido, en aras de no violentar el derecho de defensa del contribuyente por virtud de una determinación de oficio efectuada por la Superintendencia de Administración Tributaria, cada una de las formas que la Administración Tributaria puede aplicar para este tipo de determinación de la obligación tributaria admite prueba en contrario.

Complementariamente a lo anterior el artículo 145 del Código Tributario al establecer el procedimiento a seguir por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria regula: “Determinación de oficio. Cuando la Administración Tributaria deba requerir el cumplimiento de la obligación tributaria y el contribuyente o el responsable no cumpla, se procederá a realizar la determinación de oficio, de conformidad con lo establecido en el artículo 107 de este Código. Si el requerido cumple con la obligación, pero la misma fuere motivo de objeción o ajustes por la Administración Tributaria, se conferirá audiencia al obligado según lo dispuesto en el artículo 146 de este Código, en el entendido de que al finalizar el procedimiento se le abonarán los importes pagados, conforme lo dispuesto en el artículo siguiente. (C. Tributario, 1991, art. 145)

Como puede establecerse en el procedimiento regulado en el Código Tributario, para la determinación de oficio de la obligación tributaria, de surgir objeciones o ajustes por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria o del contribuyente como producto



de esta, debe conferírsele audiencia al contribuyente o responsable a efecto que se manifieste al respecto, lo anterior para no violentar el derecho de defensa del contribuyente en virtud de lo anterior.

3.2.3.5.2.1 Formas de determinación por la Administración Tributaria

De conformidad con el Código Tributario, son dos la formas que la Superintendencia de Administración Tributaria puede utilizar a efecto de efectuar determinaciones de oficio. En ese sentido, atendiendo a la base imponible la determinación de oficio la puede realizar la Superintendencia de Administración Tributaria:

1. Sobre base cierta; o
2. Sobre base presunta

Es importante mencionar que la ley no indica orden de prelación para utilizar cualquiera de las dos formas para efectuar determinaciones de oficio, simplemente la Administración Tributaria tiene la facultad para decidir qué forma de determinación de oficio utilizará.

No obstante, algunos autores en la doctrina como la tributarista Gladys Monterroso, G (2015), consideran que, de no poder determinar la obligación tributaria sobre base cierta en primer lugar, la Superintendencia de Administración Tributaria puede efectuarla sobre base presunta, como cito a continuación: “Se configura la determinación de oficio sobre base presunta cuando la Superintendencia de Administración Tributaria no ha podido obtener antecedentes sobre base cierta...”. (P.194)

Más allá de que la ley no establezca nada al respecto, por certeza jurídica si la Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con la información para realizar la determinación de oficio sobre base cierta, debe efectuarlo de esta forma.



3.2.3.5.2.1.1 Determinación de oficio sobre base cierta

La autora Monterroso (2015), con respecto a la determinación de oficio sobre base cierta, indica:

Existe determinación de oficio sobre base cierta cuando la Superintendencia de Administración Tributaria dispone con certeza de todos los antecedentes, que dan como resultado el hecho y los valores imponibles, el caso más común se configura cuando se ajustan las declaraciones presentadas por el Sujeto Pasivo y con base en datos presentados anteriormente a la Superintendencia de Administración Tributaria, encuentra el error y determina la base imponible y el impuesto correcto a pagar. (p. 194)

Como se infiere de la definición anterior, en la determinación de oficio, la Superintendencia de Administración Tributaria, una vez que haya transcurrido el plazo establecido en el artículo 107, del Código Tributario, sin que el contribuyente o responsable haya cumplido con la presentación de las declaraciones o información requerida la efectuara de oficio, en este caso la Administración Tributaria se deberá basar en datos certeros con los que cuente relacionados con el contribuyente o responsable, pudiendo obtener la información de bases de datos con cifras ciertas, libros, registros y cualquier información de tipo contable del contribuyente, incluso puede hacerse valer de información contable con la que se cuente del contribuyente omiso, obtenida de terceros relacionados con aquel.

Conocido por todos es que, la Superintendencia de Administración Tributaria cada vez se tecnifica más y, por ende, existe cada vez más información mayormente abundante y certera en sus distintos sistemas informáticos, con respecto de contribuyentes y responsables, inclusive de terceros relacionados con estos en sus distintas operaciones comerciales, datos certeros que la Superintendencia de Administración Tributaria puede utilizar, a efecto de realizar determinadas acciones de oficio sobre una base cierta. Este tipo de determinación encuentra su asidero legal en el artículo 108, del Código Tributario.



3.2.3.5.2.1.2 Determinación de oficio sobre base presunta

El connotado tributarista doctor Alveño (2013) con respecto a la determinación de oficio sobre base presunta indica:

En los casos de negativa de los contribuyentes o responsables a proporcionar información, documentación, libros y registros contables, la Administración Tributaria determinará la obligación sobre base presunta. Para tal efecto podrá tomar como indicios los promedios de períodos anteriores, declarados por el mismo contribuyente y que se relacionen con los impuestos que correspondan, así como la información pertinente que obtenga de terceros relacionados con su actividad. (p. 130)

Continúa manifestando el doctor Alveño (2013) en relación con la determinación de oficio sobre base presunta: “Asimismo podrá utilizar promedios o porcentajes de ingresos o ventas, egresos y costos, utilidades aplicables en la escala o categoría que corresponda a la actividad a que se dedique el contribuyente o responsable omiso en las declaraciones o informaciones”. (P.130)

De los conceptos antes citados, podemos establecer que la determinación de oficio sobre base presunta, está basada en indicios y no en datos ciertos del contribuyente, sin embargo, la ley da esta facultad a la Administración Tributaria, en virtud de la actitud del omiso en el sentido de no presentar declaraciones autodeterminadas o la información contable requerida.

Como antes se indicó, si la determinación de oficio sobre base cierta admite prueba en contrario, la determinación de oficio sobre base presunta, justifica aún más que admita prueba en contrario como la ley lo establece, pues esta es efectuada con base en indicios e incluso comparaciones con contribuyentes que tengan comportamientos similares a los del omiso, por lo que si el contribuyente o responsable no está de acuerdo con la determinación de oficio que, sobre base presunta, realizó la Superintendencia de



Administración Tributaria en su oportunidad, puede presentar documentación y pruebas para contradecir la misma, que a la larga es lo que busca la Superintendencia de Administración Tributaria en las dos modalidades de determinaciones de oficio que establece la ley. El fundamento legal de esta modalidad de determinación de oficio lo encontramos en el artículo 109, del Código Tributario.

3.2.3.5.3 Determinación mixta

Este tipo de determinación de la obligación tributaria, consiste en que esta se realiza en forma conjunta por la Superintendencia de Administración Tributaria y el contribuyente o responsable. Podríamos decir que, para este tipo de determinación, el contribuyente o responsable acompaña parcialmente la información requerida, y con esta exista la posibilidad que la Administración Tributaria determine cierta parte de la obligación tributaria, con este hecho ya se considera que el contribuyente cooperó con la Superintendencia de Administración Tributaria; del resto de información que el contribuyente o responsable no cooperó con la Superintendencia de Administración Tributaria en virtud que no fue acompañada, esta deberá formular la determinación de oficio.

Monterroso (2015) indica, sobre la determinación mixta de la obligación tributaria:

Esta es efectuada por la Superintendencia de Administración Tributaria con la colaboración del sujeto pasivo. Se realiza en los casos en que la determinación de la obligación tributaria se realiza, mediante la acción coordinada de la Superintendencia de Administración Tributaria y el Sujeto Pasivo. (p.196)





Capítulo IV

El ilícito tributario

Al referirnos al concepto jurídico ilícito, debemos asociarlo a la transgresión de la ley, a la ilegalidad, a efectuar actos no permitidos ni tolerados por la ley, en ese sentido el autor Ossorio (1981) define: "Ilícitud: Calidad de Ilícito lo que no es permitido ni legal ni moralmente. Es pues un concepto más amplio que el de la ilegalidad". (p. 362)

El destacado filosofo del derecho Kelsen (2009) expone:

Llamamos hecho ilícito a la conducta contraria a la prescrita por una norma jurídica o, lo que es lo mismo, a la conducta prohibida por dicha norma. Hay, pues, una relación estrecha entre la noción de hecho ilícito y la de obligación jurídica. El hecho ilícito es lo opuesto a una conducta obligatoria y hay una obligación jurídica de abstenerse de todo acto ilícito. (p. 73)

En ese orden de ideas, es hecho ilícito cualquier conducta contraria a la norma jurídica o la conducta que la norma prohíbe; los hechos ilícitos se dan en varias ramas del derecho, y en la rama de derecho tributario también existen.

4.1 Concepto de ilícito tributario

Como antes se indicó, el ilícito en materia tributaria existe. y debe ser analizado en inicio desde su conceptualización en la doctrina tributaria, la cual es conteste en reconocer su existencia, como parte esencial del derecho tributario sancionador.

Por lo tanto, podemos decir que, el ilícito tributario es toda acción u omisión del sujeto pasivo, mediante las cuales se violenta la norma tributaria. El tributarista mexicano Delgadillo (2012) indica, con respecto del ilícito tributario:



En materia tributaria el ilícito se produce en el momento que el sujeto pasivo de la relación jurídica no cumple con alguna de las obligaciones sustantivas o formales que tiene a su cargo, por lo que su acción u omisión concretiza la aplicación de una sanción prevista en la ley al considerarla como conducta ilícita. (p. 170)

El concepto antes citado, hace una importante distinción con respecto al ilícito tributario, pues indica que es cualquier acción u omisión, siendo estas actitudes elementos del ilícito tributario, e indica que se configura como incumplimientos del sujeto pasivo con respecto a obligaciones tributarias sustantivas o formales. En ese sentido, es oportuno indicar que al hablar de obligaciones sustanciales o sustantivas se refiere a la obligación que corresponde a pago de impuesto *per se*, y las obligaciones formales debemos entenderlas como aquellos formalismos tributarios que el contribuyente o responsable en virtud de estas calidades están obligados a cumplir de conformidad con la ley.

4.2 Sistema sancionatorio tributario

Dentro de un estado de derecho, como un simple orden de normas, la existencia de un dispositivo tributario sancionatorio en él, tiene como justificación que el ordenamiento tributario integrado por normas preceptivas destinadas a imponer obligaciones de hacer y dar específicas a los ciudadanos (pagar una cantidad de dinero en concepto de tributo, presentar liquidaciones, autoliquidaciones, llevar contabilidad, dar avisos de cambios de domicilio fiscal etc.), para garantizar su coactividad crea la necesidad de prever un conjunto de sanciones entendidas como tales, todos aquellos factores susceptibles de actuar con eficacia como medio de asegurar la vigencia del derecho.

El derecho tributario como parte de un Estado de derecho exige como garantía de su juridicidad un ordenamiento sancionatorio, pues una obligación solo se eleva a la condición de obligación jurídica, cuando una sanción convierte una conducta normativamente prevista en una conducta debida.



Únicamente con la previsión de una sanción se garantiza la vigencia de las normas imperativas porque solo así, se asegura que el mandato de la norma se va a observar en realidad. En suma, si nuestro concepto de Estado de derecho se reduce a la idea de un conjunto de normas destinado a garantizar la coactividad de la conducta humana, la misma esencia normativa de los tributos exigen normas que prevean sanciones.

Tal y como se desarrolló en el capítulo segundo de la presente investigación, la aplicación de los principios tributarios es necesaria para la función sancionadora del Estado, especialmente, el principio de legalidad y debido proceso constitucionalmente garantizados.

4.3. Tipos de ilícitos tributarios

Las acciones u omisiones en las que puede incurrir el sujeto pasivo y que pueden ser calificadas como ilícitos tributarios son la siguientes:

1. Las infracciones tributarias; y
2. Los delitos

Ambos ilícitos tributarios tienen diferencias en cuanto a su contenido, sanción, gravedad, tratamiento, efectos y sanciones.

4.3.1. Diferencias entre la infracción tributaria y el delito

4.3.1.1. Teoría cualitativa

Con respecto a la teoría cualitativa el autor Delgadillo, (como cito García 1982) indica:

La teoría cualitativa señala que entre ambas figuras existen diferencias esenciales puesto que el delito se produce cuando el hecho ilícito atenta directamente contra derechos subjetivos de los ciudadanos al violar principios morales o de derecho natural que la norma jurídica protege, produciendo un daño o manifestando la



intención de producirlo, a diferencia de la infracción, en la que el hecho ilícito lesiona la actividad que la administración realiza en favor de los gobernados, por lo que, al perturbar su buen funcionamiento, lesiona indirectamente los intereses particulares. (p. 171)

Con respecto a la teoría cualitativa, se puede indicar que esta se refiere a los derechos que cada tipo de ilícito lesiona, siendo de más trascendencia en cuanto a los derechos que se lesionan, el tipo de ilícito tributario denominado delito.

4.3.1.2. Teoría cuantitativa

Con respecto a la teoría cuantitativa el tributarista Delgadillo (2012) indica:

Por su parte la teoría cuantitativa se desentiende de la naturaleza de las conductas que constituyen ambos ilícitos, al considerar que para la diferenciación solo se debe tomar en cuenta su grado de peligrosidad para la conservación del orden social. Así, cuando la conducta ilícita ponga en peligro la conservación de orden social o su estabilidad, estaremos frente a un delito, pero si se trata de violación a reglas de poca importancia, será una infracción. (p. 171)

Con respecto a la teoría cuantitativa, de forma más limitada, esta se basa únicamente en la peligrosidad de orden social, si el orden social se altera será delito; ahora bien, si la violación es de reglas más leves será una infracción.

4.3.1.3. Teoría legislativa

El autor Delgadillo (2012) indica. “Por último la teoría legislativa, considera que la diferencia está en la apreciación del legislador, por razones circunstanciales y de necesidades sociales delimita el campo de la infracción y lo separa del delito con base en decisiones de política criminal”. (p. 171)



La teoría legislativa estima que únicamente la decisión de establecer ilícitos tributarios como infracciones o delitos le corresponde al legislador, en ese sentido, si bien es cierto de acuerdo con el principio de reserva de ley únicamente el legislador por medio de la ley puede crearse delitos e infracciones, también lo es que para la creación de los mismos deben analizarse y ponderarse principios legales y no dejarlo únicamente a la voluntad del legislador.

4.4. Dificultades en la determinación del hecho ilícito tributario

Tal y como antes se indicó, el ilícito tributario puede presentarse en dos modalidades, como infracción tributaria y como delito, lo cual genera ciertas dificultades, tanto para la Superintendencia de Administración Tributaria como para el contribuyente.

La primera problemática estriba en el hecho que la Superintendencia de Administración Tributaria, en el momento de determinar ilícito tributario debe establecer ante qué tipo de ilícito tributario se encuentra, pues ambos tienen efectos, consecuencias jurídicas y tratamientos distintos; sin embargo, hay algunos que guardan similitudes que dificultan su encuadramiento y por consiguiente su tratamiento por ejemplo la simple omisión de pago de impuestos con el delito de defraudación tributaria.

En ese sentido, por la dificultad que conlleva su encuadramiento en ocasiones, se dan casos en los que se tienen iniciados procesos penales, por ilícitos que no debieron ser denunciados y viceversa cuando la Superintendencia de Administración Tributaria interpreta de forma aislada la normativa en materia tributaria en cuanto a cuál debe ser la actitud a asumir por parte de dicha institución y, existiendo indicios del delito tributario de defraudación tributaria se continúa tramitando un proceso administrativo para sancionar una mala determinación de la obligación tributaria buscando la sanción por infracción la denominada omisión de pago de impuestos.

Otra problemática que puede presentarse es que, la ley regula dos tipos de ilícitos tributarios, los cuales llevan consigo la imposición de determinadas sanciones, de



conformidad con el tipo de ilícito, según lo establecido en la ley; en ese sentido, debe tenerse el cuidado de no sancionar dos veces la misma infracción.

El autor Delgadillo (2012) indica:

De acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico, el incumplimiento de una obligación tributaria se puede calificar como infracción o como delito, lo cual en principio plantea al problema de que un hecho ilícito sea castigado simultáneamente en los ámbitos penal y administrativo, que puede llevar a pensar que se castiga a una persona dos veces por un mismo hecho, en contra del principio constitucional de que: Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito ya sea que se le absuelva o se le condene (*non bis in idem*). (p. 170).

Al respecto, nuestra legislación específicamente en el artículo 90, del Código Tributario establece:

Prohibición de doble pena. (*Non bis in idem*). Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. No obstante, lo anterior, si el imputado efectúa el pago del impuesto defraudado, ello no lo libera de la responsabilidad penal. La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción. (C. Tributario, 1991, art. 90)

De lo indicado anteriormente, podemos inferir que si la Superintendencia de Administración Tributaria impone una multa al contribuyente o responsable, ante la comisión de un ilícito tributario, si este ilícito posteriormente se determina que debía trasladarse a la jurisdicción penal, ya no será posible buscarle una sanción en la vía penal, pues antes la Superintendencia de Administración Tributaria mediante la imposición de una multa le aplicó una sanción administrativa, perjudicando por consiguiente un eventual proceso penal posterior, contrario a lo anterior, si por medio de



un proceso penal ante la comisión de delito tributario, se decreta una sentencia condenatoria, el ilícito no puede ser multado en la vía administrativa por la Superintendencia de Administración Tributaria, pues se sancionó en la jurisdicción penal.

4.5. Las infracciones tributarias

Las infracciones tributarias, constituyen ilícito tributario por cuanto que estas, surgen como consecuencia a que el infractor violenta normativa tributaria al ejecutar una acción prohibida por la ley tributaria, o si este deja de hacer lo que la ley tributaria le obliga.

El artículo 69, del Código Tributario define legalmente que se considera como infracción tributaria de la siguiente manera:

Concepto. Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal. Cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones tributarias contenidas en el artículo 85 de este Código Tributario, se procederá de conformidad con lo establecido en el artículo 86 del mismo cuerpo legal. (C. Tributario, 1991, art. 69)

Del asidero legal antes esgrimido se debe hacer ciertas acotaciones importantes. En inicio, al definir el concepto jurídico de infracción tributaria, el Código Tributario en el artículo 69 indica que la infracción puede producirse de dos formas, como acción, es decir, el infractor en una actitud activa debe ejecutar un acto; y como omisión en una actitud pasiva del infractor, tales actitudes deben implicar violación de normas tributarias.

Seguidamente, es necesario mencionar que, las violaciones a la normativa tributaria por acción u omisión, deben ser de índole sustancial o formal, dichos conceptos se asocian a la obligación tributaria, cuando se habla de obligación tributaria sustancial se hace referencia a la obligación de tributar o de pagar un impuesto; y cuando se habla de la obligación tributaria formal se hace



referencia a los formalismos y procedimientos que el obligado debe cumplir y seguir para finiquitar su obligación sustancial.

Por lo que podemos concluir, en cuanto a este aspecto, que las acciones u omisiones que implican violación a normativa tributaria son relacionadas al pago de impuestos; y a formalismos que deben cumplirse por parte del sujeto pasivo, para hacer efectiva la obligación tributaria sustancial.

Otro importante aspecto legal que el artículo 69 del Código Tributario regula, lo constituye la institución que debe sancionar las infracciones tributarias, siendo la Superintendencia de Administración Tributaria a la que legalmente la ley le otorga la facultad sancionadora de este tipo de ilícitos.

Para el caso de los delitos, el artículo 69, del Código Tributario nos da otro importante aporte, al indicar que la Superintendencia de Administración Tributaria, sancionará la infracción tributaria, siempre y cuando esta no constituya delito, tal regulación es adecuada pues la institución a la que le corresponde sancionar los delitos es al Organismo Judicial.

Lo anterior genera la dificultad, como antes se indicó, en que existen infracciones tributarias muy similares al delito de defraudación tributaria, por lo cual, la Superintendencia de Administración Tributaria debe realizar un análisis adecuado para establecer qué tipo de ilícito tributario se detecta producto de un procedimiento administrativo, pues de sancionar administrativamente un delito en virtud de un encuadramiento equivocado al establecer de forma equivocada que era una infracción tributaria, perjudicaría un eventual proceso penal si posteriormente se denuncia en virtud del delito determinado.

4.5.1. Principios de las infracciones tributarias

4.5.1.1. Principio de culpabilidad

Menéndez (2010), experto en derecho tributario, indica, en cuanto al principio de culpabilidad:



Aunque la legislación guatemalteca está orientada a sancionar concretamente el hecho en sí, el resultado de la acción (teoría finalista), la doctrina tributaria presupone siempre el accionar de buena fe de los sujetos de la obligación tributaria, sancionando de esa forma las infracciones bajo elementos de dolo o imprudencia, graduando en atención a dichos elementos, la sanción a imponer. (p.1)

En relación con el principio de culpabilidad, esta se mide a efecto de definir la sanción a imponer al infractor, dependiendo la intencionalidad o el dolo de este, por cuanto que si se determina que el infractor tenía toda la intención de incurrir en la infracción su sanción debería ser mayor o más drástica del que incurre en infracción por una actitud negligente y sin intención de incurrir en violentar la normativa tributaria.

4.5.1.2. Principio a la prohibición de la aplicación de multas confiscatorias

Con respecto al principio de prohibición de multas confiscatorias el experto en derecho tributario Menéndez (2010) indica:

El Principio de no confiscación como garantía y protección del mínimo existencial. El derecho de la vida está consagrado en nuestra Constitución Política, en un sentido positivo, supone no solo un derecho a respirar y por ende a vivir, sino también el derecho a percibir ingresos mínimos para la subsistencia digna de la persona y su familia. Este Principio constitucional está consagrado en los artículos 41 y 243 de la Constitución Política. (p.1)

Mediante este principio, se coloca un límite a las multas a imponer, pues no pueden superar el valor del impuesto omitido. Una multa confiscatoria, se considera así, cuando supera el ciento por ciento del tributo (dentro del ámbito sustantivo tributario) o que la multa al incumplimiento de un deber formal sea tan elevada, que resulte imposible su pago o que implique la decisión de cerrar un establecimiento o dejar la actividad económica.



4.5.1.3. Principio de prohibición de sancionar dos veces la misma infracción

Para desarrollar este principio es necesario desarrollar el asidero legal del Código Tributario que lo regula. En ese sentido, debemos citar el Código Tributario, el cual establece el siguiente artículo:

Prohibición de doble pena. (*Non bis in idem*). Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. No obstante, lo anterior, si el imputado efectúa el pago del impuesto defraudado, ello no lo libera de la responsabilidad penal. La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción. (1991, art. 90)

En materia sancionatoria tributaria privan principios garantistas de defensa debido proceso. En ese sentido es ilegal que la misma infracción se sancione dos veces es decir que se multe dos veces.

Adicionalmente a lo anterior, el asidero legal antes citado se puede ver afectado, cuando la Administración Tributaria impone multa, ante un ilícito en virtud de que en su momento consideró el ilícito tributario determinado como infracción, sin embargo, luego de un análisis más profundo en relación con el mismo, posteriormente determina que el ilícito tributario no era una infracción si no un delito, y que motiva a la presentación de una denuncia penal y así buscar su sanción penal ante los tribunales competentes de dicho ramo, sin embargo, en virtud de que el ilícito que el mismo pudiese ser un delito y no una infracción tributaria, al haber sido multado provoca que ya no sea factible legalmente buscar sancionarlo en el ramo penal, con fundamento en el artículo 90 del Código Tributario antes citado, perjudicando el proceso penal.



4.5.2. Clasificación doctrinaria de las infracciones

4.5.2.1. Infracciones de omisión e infracciones de comisión

Los autores Alvarado y López (2019) indican sobre las infracciones de omisión:

La omisión es la violación no delictiva de la norma tributaria. Estamos en presencia de ella cuando el contribuyente viola una disposición fiscal sin ánimo de causar perjuicio económico al erario. No existe dolo o mala fe de su parte, sino a lo sumo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones; Ejemplo: Emitir facturas sin previamente solicitar autorización de la Administración Tributaria. (p. 373)

Para este tipo de infracción, el infractor tiene una actitud pasiva, sin procurar el debido cuidado para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, tales actitudes le llevan a incurrir en ilícitos tributarios, siempre y cuando tales actitudes pasivas, estén descritas como infracciones tributarias en la ley.

Con respecto a las infracciones tributarias de comisión los autores Alvarado y López (2019) indican:

Las infracciones de Comisión o de Intención se originan por la violación delictiva de las leyes tributarias, como son aquellas infracciones cometidas en pleno conocimiento e intención por parte de contribuyente, con el fin de causar perjuicio fiscal a los intereses del fisco. Ejemplo Alterar la contabilidad, exhibir un documento falso, falsear los balances o inventarios, no declarar los ingresos reales, etcétera. (p. 273)

En cuanto a la clasificación de las infracciones de comisión antes citada, no la comparto, pues esta refiere y las asocia a otro tipo de ilícito tributario como son los delitos, en ese sentido, como el artículo 69 lo refiere la infracción tributaria es toda acción u omisión que



implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal, en ese sentido, los delitos no son infracciones tributarias, sino un tipo de ilícitos tributarios que por su gravedad y sus elementos, el legislador los ha tipificado como delitos.

4.5.2.2. Infracciones instantáneas e infracciones continuas

En cuanto a las infracciones instantáneas los autores los autores Alvarado y López (2019) señalan: “Las Infracciones Instantáneas son las que se consuman y agotan en el momento en que se cometen. Ejemplo: No presentar declaración dentro del término señalado. No pagar un impuesto en el momento en que la ley así lo indica”. (p. 273)

Este tipo de infracciones se caracterizan por que se consuman en cuanto a su ejecución de forma inmediata, contrario a las que atendiendo a su ejecución son permanentes o de tracto sucesivo.

Con respecto a las infracciones continuas, los autores Alvarado y López (2019) indican:

Las Infracciones continuas denominadas también de hábito, son las que no se agotan en el momento que se cometen, sino que persisten hasta que el particular cesa de cometer los actos violatorios que son los que se realizan instante tras instante. Ejemplo: Llevar una contabilidad alterada, no llevar contabilidad, llevar doble juego de libros de contabilidad, no estar inscrito como contribuyente en el Registro Tributario etc. (p. 273)

En cuanto a las infracciones continuas, estas son las que, respecto a su ejecución, se les denomina de ejecución permanente, es decir que, sus efectos antijurídicos no cesan sino continúan y permanecen a través del tiempo, hasta que se deja de cometer la infracción.



4.5.2.3 Infracciones leves e infracciones graves

Los autores Alvarado y López (2019) indican con respecto a las infracciones leves: “Las Infracciones Leves son los actos u omisiones del particular que no traen o no pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales. Ejemplo: ofertar un bien o servicio sin incluir en el precio el impuesto correspondiente; el pago extemporáneo de tributos”. (p. 274)

Esta clasificación hace referencia al termino evasión, considero que todas las infracciones conformen esta clasificación deberían ser leves pues ninguna puede traer consigo el termino evasión, concepto legal que implica tratar de engañar al fisco en forma dolosa para no pagar los impuestos que correspondería cancelar, lo cual configuraría de acuerdo con el artículo 69, del Código Tributario, un delito no así una infracción.

En cuanto a las Infracciones graves los autores Alvarado, J y López, O (2019) indican: “Las infracciones graves son los actos u omisiones del particular que traen consigo evasión de créditos fiscales. Ejemplos: Realizar una venta sin extender la factura o ticket correspondiente; la omisión del pago de tributos”. (p. 274)

Este tipo de infracciones son asociadas a violaciones a normas tributarias de índole sustancial, es decir, propiamente con respecto al pago del impuesto, y no así, de índole formal, las cuales son todos los requisitos y formalismos que el sujeto pasivo debe cumplir, a efecto de hacer efectiva la obligación tributaria sustancial.

Adicionalmente, considero que la clasificación doctrinaria de infracciones graves utiliza el concepto legal evasión el cual es propio de los delitos, no así de las infracciones tributarias.

4.5.2.4 Infracciones administrativas e infracciones penales

Con respecto a las infracciones administrativas y las infracciones penales los autores Alvarado y López (2019) señalan:



Las Infracciones Administrativas son las que califica la autoridad administrativa y las infracciones penales las califica la autoridad judicial. El artículo 70 del Código Tributario divide las infracciones que son competencia de la Administración Tributaria, de aquellos que son competencia de la autoridad judicial (tribunales de justicia), por tener la categoría de delitos, en donde debe proseguirse la acción penal. (p. 274)

La definición anterior, nuevamente vuelve a incluir a los delitos como infracciones tributarias, aspecto que considero incorrecto conforme lo establecido en el artículo 69 del Código Tributario, si nos proporciona un importante aporte pues indica que el artículo 70 del Código Tributario estipula la competencia para conocer los dos tipos de ilícitos tributarios, indicando que los delitos son competencia de los tribunales de justicia por tener categoría de delitos, aspecto que considero totalmente apegado a derecho, por lo anterior, es necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria califique bien el tipo de ilícito que detecta, pues si este resulta ser delito no puede conocer el mismo, toda vez que le corresponde tal competencia a los tribunales de justicia penal.

4.5.3. Clasificación legal de las infracciones

De conformidad con el artículo 71, del Código Tributario, son infracciones tributarias que debe sancionar la Superintendencia de Administración Tributaria las siguientes:

- Pago extemporáneo de retenciones.
- La mora.
- La omisión del pago de tributos.
- La resistencia a la acción fiscalizadora.
- El incumplimiento de las obligaciones formales
- Las demás que establece el Código Tributario y las leyes Tributarias

En esta última categoría, se incluyen las infracciones sancionadas con el cierre temporal de establecimientos o negocios.



4.5.3.1. Pago extemporáneo de retenciones

Esta infracción se caracteriza porque va dirigida a un sujeto activo específico como lo son los agentes de retención o de percepción, y la infracción radica en que estos no enteran a las cajas fiscales dentro de los plazos establecidos en la ley tributaria, los impuestos retenidos o percibidos. Su sanción es una multa de cien por ciento del impuesto retenido o percibido y no enterado a las arcas del Estado. Dicha infracción y su sanción la encontramos regulada en el artículo 91, del Código Tributario.

4.5.3.2. La mora

Infracción tributaria asociada al tiempo de cumplimiento del pago de la obligación tributaria, esta infracción se consume al efectuar el pago de la obligación tributaria fuera del plazo establecido en la ley. La infracción y su sanción se encuentra regulada en el artículo 92 del Código Tributario.

4.5.3.3. Resistencia a la acción fiscalizadora

Dentro de las facultades que la legislación tributaria otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria, la de fiscalizar, verificar y requerir documentos contables de los contribuyentes se erige de las más importantes.

Mediante la facultad fiscalización, la Superintendencia de Administración Tributaria puede detectar distintos ilícitos, en los cuales pudo haber incurrido el contribuyente al haber efectuado la determinación de la obligación tributaria. Por lo que, cuando el contribuyente ejecutando cualquier acto o acción se resiste a mostrar la documentación contable, o impide que la Superintendencia de Administración Tributaria tenga acceso a esta para impedir la fiscalización, siempre y cuando haya sido previamente requerida por la Superintendencia de Administración Tributaria, se incurre la infracción de resistencia a la acción fiscalizadora. Esta infracción y su sanción se encuentra regulada en el artículo 93 del Código Tributario.



4.5.3.4. Incumplimiento a los deberes formales

Constituye este tipo de infracción, cualquier acción u omisión en la que incurra el contribuyente que implique incumplimiento a los deberes formales, conforme lo regulado en las leyes tributarias.

Son consideradas y se incurre en este tipo de infracción las situaciones descritas en el artículo 94, del Código Tributario, asidero legal en el cual también se establece sus respectivas sanciones a cada situación establecida en la ley.

4.5.3.5. Infracciones sancionadas con cierre temporal

Los ilícitos tributarios que generan cierre temporal de la empresa o de establecimientos, no obstante que en el Código Tributario los califica como infracciones tributarias, para su conocimiento e imponer su sanción, se requiere que un juez de paz sea el encargado de determinar tales aspectos.

El artículo 85, del Código Tributario regula las situaciones en las que puede incurrir el contribuyente que se relacionan con esta infracción.

4.5.3.6. Omisión de pago de tributos

El contribuyente o responsable puede incurrir en esta infracción, asumiendo una actitud pasiva o de omisión, o una actitud activa: “La omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la Administración Tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito”. (Código Tributario,1991, artículo 88)

Tal y como lo establece el asidero legal antes citado, se incurre en esta infracción, por falta de determinación, con una actitud pasiva del contribuyente o por determinación incorrecta, en una actitud activa del contribuyente.



La infracción debe ser detectada por la Administración Tributaria, en el ejercicio de su función fiscalizadora o por el servicio recaudatorio. Al respecto el experto en derecho tributario Menéndez (2010) indica:

La infracción consiste en la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo. La infracción debe ser detectada por la Administración Tributaria en el ejercicio de su función fiscalizadora o por el servicio recaudatorio (monitoreo de cumplimiento), siempre y cuando la falta de determinación o la determinación incorrecta, no constituya delito. (p. 2)

Al referirse a que se incurre en la infracción siempre y cuando esta no constituya delito, obedece a que, si se configura delito, el ilícito no se considera como infracción tributaria, lo que provocaría la presentación de la denuncia penal respectiva entre otros aspectos antes expuestos.

Aunado a lo anterior, se infiere que el legislador consideró necesario dejar plasmada la exclusión antes indicada, en virtud que tanto la infracción como el delito asocian para incurrir en sendos ilícitos tributarios, la determinación efectuada por el contribuyente o la falta de determinación efectuada por este, en ese sentido, oportuno es mencionar que se incurrirá en la infracción por falta de determinación o determinación incorrecta como producto un error del contribuyente, sin que involucre una intención dolosa de engañar al fisco ejecutando las acciones señaladas como verbos rectores del delito de defraudación tributaria en forma dolosa para pagar menos impuestos como producto de la determinación efectuada por el sujeto pasivo, en tal caso la infracción sería delito.

En la práctica, en muchos casos, el análisis es complejo, y debe formularse en forma cuidadosa, mediante básicamente prueba indirecta haciendo inferencias lógicas, para establecer cuándo se está frente a un delito que motiva la presentación de denuncia penal, y cuándo se está ante la infracción que motiva la substanciación del correspondiente procedimiento administrativo y ulterior sanción, por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.



La sanción para este tipo de infracción la encontramos contenida en el artículo 88 del Código Tributario y consiste en el 100 % del impuesto omitido.

4.6. Del procedimiento para resolver el conflicto tributario

En el ejercicio del denominado monitoreo de cumplimiento o facultades fiscalización establecidas en la Ley para la Administración Tributaria se detecta este tipo de infracción y siempre y cuando la infracción no sea delito, la ley da la oportunidad a que el contribuyente regularice su situación, y de optar por hacerlo le trae beneficios en la aplicación de la sanción.

El procedimiento anterior es recogido en el artículo 145 “A” del Código Tributario el cual establece:

La Administración Tributaria, luego de verificar las declaraciones, determinaciones, documentación de soporte y documentos de pago de impuestos, si se establecen inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto a la determinación de su obligación tributaria que no constituyan delitos o faltas penales, después de haberse presentado el informe por parte de los auditores que efectuaron la revisión donde se establecen las inconsistencias que correspondan y previo a conceder audiencia, podrá citar al contribuyente o responsable para subsanar las mismas.

En caso de aceptación expresa, total o parcial, por el contribuyente o responsable de las inconsistencias, errores, en cuanto a la determinación de su obligación tributaria, debe pagar el impuesto que resulte, y el pago de los intereses con una rebaja del cuarenta por ciento (40 %) y la sanción por mora correspondiente, rebajada en un ochenta por ciento (80 %), siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa a que se refiere este artículo.



Si solo se establecen infracciones a los deberes formales, al aplicar el mismo procedimiento descrito en el párrafo anterior y el contribuyente o responsable acepta expresamente las mismas, debe pagar la multa correspondiente rebajada en un ochenta por ciento (80 %), siempre y cuando se efectuó el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa a que se refiere este artículo.

Para documentar lo anterior, se facionará acta administrativa en la que intervendrán funcionarios y empleados de las dependencias de la Administración Tributaria, donde se hará constar la aceptación expresa, total o parcial, del contribuyente o responsable y de los montos que debe pagar.

Si el contribuyente o responsable no paga o no rectifica pagando el impuesto y sanciones determinadas, después de aceptar, el expediente continuara el trámite correspondiente. El expediente continuará su trámite por las inconsistencias, errores, acciones u omisiones no aceptadas por el contribuyente o responsable. (Código Tributario, 1991, art. 145 "A")

La Superintendencia de Administración Tributaria ha implementado la aplicación de esta norma, y notifica la programación de una reunión de acercamiento con el contribuyente para darle a conocer los ajustes fiscales encontrados en el proceso de fiscalización a efecto que tengan la oportunidad de aceptarlos o de aportar pruebas para desvanecerlos antes de que sea conferida la audiencia normada por el artículo 146, del Código Tributario. En esta reunión aceptan que participe el representante legal, el contador del contribuyente y asesores fiscales.

Este nuevo procedimiento es favorable para el contribuyente, en muchas ocasiones los contribuyentes en el momento de firmar el acta de cierre de la fiscalización, solicitan al auditor fiscal que incluya un párrafo con un texto que, basado en el artículo 145 "A" del Código Tributario, el contribuyente solicita que la Superintendencia de Administración Tributaria, le conceda una reunión para que le de a conocer el resultado de la



fiscalización y los posibles ajustes fiscales para tener la posibilidad de aportar pruebas adicionales.

4.6.1 Verificación y audiencias por ajustes

Dentro de las facultades que la ley otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria, cuando como producto de la facultad fiscalizadora, detecta determinaciones incorrectas a la obligación tributaria por parte del contribuyente (monitoreo de cumplimiento), es que debe formular los ajustes correspondientes a tales determinaciones incorrectas.

De conformidad con nuestra legislación tributaria, no existe una definición legal del término ajuste, sin embargo, podemos inferir que un ajuste, es la corrección que formula la Superintendencia de Administración Tributaria al contribuyente cuando a criterio del fisco, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente, no se ha efectuado de forma correcta por parte de este, estableciendo un monto de impuesto distinto del que el contribuyente determinó, monto fijado por el fisco del cual se le debe dar al contribuyente la oportunidad de manifestarse al respecto y de acompañar sus pruebas de descargo.

Una vez que el contribuyente se ha manifestado en relación con el monto fijado por la Administración Tributaria y ha aportado sus pruebas y no se desvanece el ajuste o corrección formulada por la Administración Tributaria, esta debe imponer la sanción regulada en el artículo 89 del Código Tributario, la cual consiste en que el contribuyente debe pagar el 100 % del impuesto omitido, en virtud que el contribuyente incurrió en la infracción denominada omisión de pago de tributos.

En cuanto al procedimiento, que debe aplicarse en el caso que la Administración Tributaria formule ajustes por malas determinaciones de la obligación tributaria, el artículo 146 del Código Tributario establece:

Verificación y Audiencias. La Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos; si procediere, formulará los



ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable. Asimismo, se notificará al contribuyente o al responsable cuando se le impongan sanciones, aun cuando estas no se generen de la omisión del pago de impuestos.

Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles, improrrogables a efecto de que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el artículo 143, de este Código. El período de prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, que la solicitud, y los treinta (30) días improrrogables correrán a partir del sexto (6to.) día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.

Si solo se imponen sanciones, la audiencia se conferirá por diez (10) días hábiles improrrogables. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, el período para este efecto se concederá por diez (10) días hábiles improrrogables, aplicando el mismo procedimiento descrito en el párrafo inmediato anterior.

El contribuyente o el responsable, podrá expresar su conformidad con uno o más de los ajustes o las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la Administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiendo que, si éste no se produce, se procederá al cobro por la vía económico coactiva. En caso de aceptación de las sanciones dadas a conocer en la audiencia, éstas se reducirán al veinticinco por ciento (25 %) de su monto original.

Si el contribuyente acepta pagar voluntariamente el monto de los impuestos sobre los cuales se hayan formulado ajustes, sin impugnarlos por medio del recurso de revocatoria, se le aplicará una rebaja de cincuenta por ciento (50 %) de la multa impuesta. Si el contribuyente opta por no impugnar por la vía de lo Contencioso



Administrativo se le aplicará una rebaja de veinticinco por ciento (25 %) de la multa impuesta.

El expediente continuará su trámite en lo referente a los ajustes y las sanciones con los que el contribuyente o responsable esté inconforme. En caso que el contribuyente o responsable se encuentre inconforme con los ajustes formulados, pero esté conforme y acepte pagar las sanciones impuestas, la Administración Tributaria está obligada a recibir el pago de las mismas de inmediato. (Código Tributario,1991, art. 146)

Si el contribuyente no evacua las audiencias conferidas el artículo 147, del Código Tributario establece: “No Evacuación de Audiencias. Si el contribuyente o el responsable no evacua la audiencia, se dictará la resolución correspondiente que determine el tributo, intereses, recargos y multas. Al estar firme la resolución se procederá a exigir el pago”. (C. Tributario,1991, artículo 147)

Con respecto a medidas para mejor resolver el artículo 148 del Código Tributario establece: “Medidas para Mejor Resolver. Se haya o no evacuado la audiencia, de oficio o a petición de parte, la Administración Tributaria podrá dictar resolución para mejor resolver conforme lo dispuesto en el artículo 144 de este código”. (C. Tributario,1991, artículo 148)

El artículo 144, del Código Tributario establece:

Diligencias Para Mejor Resolver. La Administración Tributaria, antes de dictar resolución final podrá de oficio o a petición de parte, acordar, para mejor resolver:

- Que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente.
- Que se practique cualquier diligencia que se considere necesaria o se amplíen las que ya se hubiesen hecho.
- Que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente. Estas diligencias se practicarán dentro de un plazo no mayor de quince



(15) días hábiles. Contra la resolución que ordene las diligencias para resolver, no cabrá recurso alguno. (C. Tributario, 1991, art. 144)

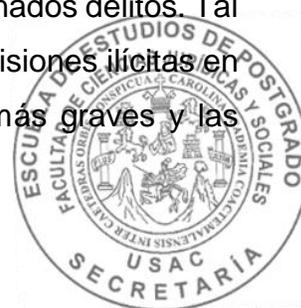
En relación con la resolución del procedimiento y el plazo para emitir la misma, el artículo 149, del Código Tributario establece:

Plazo Para Dictar Resolución. Concluido el procedimiento, se dictará resolución dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes: Transcurrido el plazo anterior, si la Administración Tributaria no resuelve y notifica al contribuyente la resolución, dentro de los ciento quince (115) días hábiles siguientes a la notificación de conferimiento de audiencia por ajustes en los casos en que se haya producido período de prueba, o dentro de los ochenta y cinco (85) días hábiles siguientes a dicha notificación, en los casos en que no se haya producido período de prueba, el funcionario o empleado público responsable del atraso será sancionado de conformidad con los artículos 74 y 76 de la Ley de Servicio Civil, así: La primera vez, con suspensión en el trabajo sin goce de sueldo por quince (15) días; la segunda vez, con suspensión en el trabajo sin goce de sueldo por treinta (30) días y la tercera vez, con destitución justificada de su puesto. (C. Tributario, 1991, art. 149)

Con la resolución final se establecerá si el ajuste o corrección formulado por la Administración Tributaria al contribuyente, entendido como el monto de impuestos que el contribuyente debió haber pagado de haber efectuado una determinación en forma correcta, es procedente, y de darse el caso, la Administración Tributaria deberá imponer la sanción correspondiente a la omisión de pago de tributos dentro de dicho acto administrativo.

4.7. El delito tributario

En materia tributaria, la segunda categoría de los ilícitos son los denominados delitos. Tal y como sucede en otras ramas del derecho, de todas las acciones u omisiones ilícitas en las que pueden incurrir los sujetos activos, el legislador escoge las más graves y las



plasma en una ley calificándolas como delitos, imponiendo al infractor sanciones más graves que otros ilícitos en los que pudiese incurrir este.

En materia tributaria, a diferencia de las infracciones tributarias, los delitos tributarios deben llevar consigo una intención de engañar al fisco para pagar menos impuestos, dicho engaño se reputa como doloso y se materializara, mediante la ejecución de las acciones que están tipificadas en la ley como verbos rectores del delito tributario, o por el contrario incurriendo en alguna omisión que la ley penal tipifica como delito tributario, por consiguiente, todos los delitos tributarios se reputan dolosos, pues los delitos culposos que buscan sancionar la negligencia, la imprudencia o la impericia, están claramente definidos en la ley como tales en *números clausus*, y no esta regulado en la ley como delito culposo el de índole tributario.

4.7.1. Tipos de delitos tributarios

Los delitos tributarios se encuentran tipificados en el Código Penal, el bien jurídico tutelado es la recaudación impositiva siendo los siguientes:

- Defraudación Tributaria
- Casos Especiales de Defraudación Tributaria
- Resistencia a la Acción Fiscalizadora
- Apropiación Indebida de Tributos
- Estafa Mediante Informaciones Contables

4.7.2. Del delito de defraudación tributaria

El delito de defraudación tributaria se encuentra tipificado en el artículo 358 “A” del Código Penal que establece:

Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, *ardid*, o cualquiera otra forma de engaño, induzca a error a la



Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido. Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional. (Código Penal, 1973, artículo 358 "A")

El autor Escobar, F (2011) indica en relación con el delito de defraudación tributaria:

La acción consiste en inducir (guatemalteco o extranjero) a error a la Administración Tributaria en la determinación (establecer exactamente que es lo que se va pagar) o el pago de la obligación tributaria, en perjuicio o menoscabo de la recaudación de impuestos. Esto haciendo usos de simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, es decir, ocultar información que sea necesaria para deducir las obligaciones fiscales. (p. 329)

Es importante resaltar que, el delito de defraudación tributaria, tal y como lo refiere el autor anterior, consiste en inducir a error a la Administración Tributaria en dos momentos, siendo estos en la determinación de la obligación tributaria como primer momento; o en el pago de la obligación tributaria, en un segundo momento.

4.7.2.1. Sujetos del delito de defraudación tributaria

Los sujetos del delito son definidos como las personas quienes legalmente intervienen en el delito mediante la ejecución de los actos u omisiones que cada delito tipifica como verbos rectores, así también la doctrina penal toma como sujeto de los delitos, al agraviado por la comisión de los mismos.

Son muchos los delitos tipificados en la ley en los cuales, con respecto a lo que se refiere a los sujetos que pueden cometer los mismos, requieren de cierta calidad o situación que deben reunir tales sujetos, este es el caso del delito de defraudación tributaria, así como



otros delitos, como los casos especiales de defraudación aduanera o contrabando aduanero, en donde se tipifican delitos específicamente, para importadores, agentes de aduanas o transportistas, por ejemplo, en los que única y exclusivamente estos sujetos por su calidad, son quienes los pueden cometer.

Para el caso de la defraudación tributaria, el autor Escobar (2011) indica: “Sujeto Activo: Contribuyentes, nacionales o extranjeros. Sujeto Pasivo: La Administración Tributaria”.

4.7.2.2. Defraudación tributaria delito de resultado o de mera actividad

Son delitos de resultado aquellos tipos cuyo contenido consiste en la producción de un efecto separado espacio-tiempo de la conducta. La producción de ese resultado constituye la consumación formal del tipo.

Debido a la existencia de este lapso, desde la realización de la acción hasta la producción del resultado, se admiten otros riesgos e intervenciones posteriores de terceros, del autor o de la propia víctima, que pueden ser dolosas, imprudentes o fortuitas, comisivas u omisivas y que pueden tener importantes consecuencias en la imputación del resultado pudiendo llegar incluso a condicionar la necesidad del castigo. Además, el resultado debe ser la proyección del riesgo que la acción creaba. Las lesiones, por ejemplo, son delitos de resultado, pues exigen la producción de un menoscabo en la salud de una persona.

Por el contrario, los delitos de mera actividad son aquellos cuya descripción y contenido material se agota en la realización de una conducta, sin que se exija la producción de un resultado distinto del comportamiento mismo. El delito de allanamiento de morada, por ejemplo, es de mera actividad ya que exige solo penetrar en morada ajena o permanecer en ella.

En el caso del delito de defraudación tributaria, es un delito de resultado pues, este requiere que la simulación, maniobra, *ardid* o cualquier otra en forma de engaño en la determinación o el pago de la obligación tributaria, tenga un resultado, siendo este



detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva, en otras palabras, que produzca perjuicio fiscal o una suma de dinero que, debiendo ingresar a las arcas del estado como impuesto este no tuvo tal destino, con motivo de las acciones o verbos rectores del delito antes descritos.

4.7.2.3. Verbos rectores del delito de defraudación tributaria

En relación con los verbos rectores del delito de defraudación tributaria y de conformidad con el artículo 358 “A”, antes citado, el sujeto activo debe inducir a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, mediante simulación, ocultación, maniobra, *ardid*, o cualquiera otra forma de engaño.

Los verbos rectores del delito de defraudación tributaria generan la problemática, en el sentido que son verbos rectores demasiado abiertos, por lo cual deben obtenerse los indicios suficientes, y de estos efectuar la inferencias y análisis adecuados, para establecer cuándo se está en presencia del delito de defraudación tributaria o, por el contrario, estamos en presencia de la infracción tributaria contenida en el artículo 88 del Código Tributario.

4.7.2.3.1 Simulación

Con respecto al verbo rector simulación, los autores Alvarado y López (2019) señalan: “Es aparentar un hecho imponible distinto a la intención de las partes. Aquí el hecho generador está revestido de formas jurídicas que muestran una realidad económica diferente”. (p. 230)

Como lo expresan los autores antes citados, mediante la simulación se da una apariencia distinta al negocio o acto jurídicos, que realmente fue la intención de las partes realizar a efecto de defraudar al fisco.



4.7.2.3.2 Ocultación

El autor Ossorio, M (1981) indica con respecto al verbo rector ocultación: “Escondimiento personal o de cosas. Encubrimiento de perseguidos o amenazados sea con justicia o sin ella. Reserva de lo que podía o debía revelar o declarar”. (p.509)

De conformidad con el concepto anterior, en lo aplicable en materia tributaria se configura el delito por ocultación por reservarse en forma dolosa lo que debía revelarse o declararse al fisco, dicha ocultación debe configurarse en forma dolosa a efecto de engañar al fisco.

4.7.2.3.3 Maniobra

El *Diccionario de la Real Academia Española* (2020) establece, en relación con el verbo rector maniobra: “Artificio y manejo con que alguien interviene en un negocio”.

De conformidad con el concepto anterior, podemos inferir que se incurrirá en el delito de defraudación tributaria por maniobra, cuando el sujeto activo del delito ejecute cualquier artificio para defraudar al fisco en forma dolosa.

4.7.2.3.4 Ardid

El *Diccionario de la Real Academia Española* (2020) establece relación con el verbo rector ardid: “Artificio, medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento”.

De conformidad con el concepto anterior, podemos inferir que se incurrirá en el delito de defraudación tributaria por *ardid*, cuando el sujeto activo del delito ejecute cualquier artificio, u otro medio empleado mañosamente, para defraudar al fisco en forma dolosa.



4.7.2.3.5 Cualquier otra forma de engaño

El autor Ossorio (1981) define el engaño como:

Falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre. En consecuencia, engañar es, según la propia Academia, dar a la mentira apariencia de verdad e inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es, valiéndose de palabras o de obras aparentes y fingidas. De ahí que en léxico penalístico estafa y engaño adquieren un mismo significado; hasta el punto de que algunos códigos penales, como el español, denominan a esa clase de delitos de las estafas y otros engaños. (p.285)

Como último verbo rector del delito de defraudación tributaria, la ley regula cualquier forma de engaño. Como se puede establecer todos los verbos rectores del delito de defraudación tributaria son sumamente amplios, especialmente el de cualquier forma de engaño, que implica inducir a error en forma dolosa a la Administración Tributaria, de cualquier manera.

4.7.2.4. Elementos del delito de defraudación tributaria

Los elementos del delito de defraudación tributaria, constituyen uno de los principales aspectos y que generan más polémica en el ámbito tributario, dentro de estos debe analizarse de conformidad con el principio de legalidad, si una vez que se determina el delito de defraudación tributaria, el cual necesariamente requiere para su tipificación un perjuicio fiscal, este monto constituye un aspecto que podría seguirse discutiendo por la vía administrativa dentro de la cual se detectaron los indicios del delito, prácticamente aplicando el mismo tratamiento legal al perjuicio fiscal del delito de defraudación tributaria, al que se aplica a un ajuste tributario en el cual la Superintendencia de Administración Tributaria, al enmendar o corregir la determinación de la obligación tributaria efectuada de forma incorrecta por parte del contribuyente, se discute en la vía administrativa por mandato legal.



El autor Escobar (2011) establece con respecto a los elementos del delito de defraudación tributaria:

Elemento Interno: Intención de inducir a error a la Administración Tributaria, en la determinación o el pago de la obligación tributaria. Delito Doloso. Elemento Material: El hecho de que los contribuyentes tanto nacionales como extranjeros, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzcan a error en la determinación o el pago de la obligación tributaria a la Administración Tributaria, produciendo detrimento en la recaudación tributaria. (p. 329 y 330)

Tal y como se hace referencia en la cita anterior, parte total del elemento material del delito de defraudación tributaria, es el detrimento en la recaudación tributaria el cual se produce cuando el sujeto activo del delito, ejecuta alguno de los verbos rectores del delito en la determinación o el pago de la obligación tributaria para defraudar al fisco.

El connotado tributarista García (2016) indica:

A nuestro juicio, esta debe ser la doctrina por la que hay que decantarse; si el bien jurídico protegido es la función tributaria, el ordenamiento punitivo solo considera susceptible de sanción penal el fraude o la elusión a partir de una determinada cantidad, por lo que esa cifra no puede considerarse un elemento ajeno o extraño a la esencia del delito. (p. 116)

En virtud de lo anterior, podemos decir que la suma del impuesto defraudado es un elemento del tipo penal de la defraudación tributaria, lo cual es correcto en virtud de que el delito de defraudación tributaria es un delito de resultado, se requiere que exista esta suma o monto defraudado, para que el delito de defraudación tributaria se tenga por consumado. El tributarista García (2016) indica con respecto al aspecto antes mencionado: “Que el concepto de cuota se determina a partir del contenido del ordenamiento tributario quiere decir también, a nuestro juicio, que, si de acuerdo con la norma tributaria no existe cuota, no puede haber delito fiscal”. (p.118)



Capítulo V

Principio de legalidad en materia administrativa

El principio de legalidad, debe estudiarse a partir del ordenamiento jurídico, pues es el ordenamiento jurídico el que da la potestad al órgano administrativo para delimitar su acción y su función administrativa.

El principio de legalidad en materia administrativa tiende a causar confusión con el principio de reserva de ley, por ejemplo, el artículo 239 de la Constitución Política de la República que establece:

Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. (1985)

De conformidad con el epígrafe del asidero constitucional antes citado, el artículo citado aparentemente desarrolla el principio de legalidad en materia tributaria, sin embargo, de conformidad con lo que regula y desarrolla el artículo, no es adecuado que el epígrafe indique principio de legalidad, sino principio de reserva de ley, dicho principio establece que los aspectos legales indicados en el artículo, por motivos de certeza jurídica, deben



estar contenidos y ser desarrollados obligatoriamente en una ley, no siendo este aspecto el contenido del principio de legalidad.

5.1 Contenido del principio de legalidad en materia administrativa

El autor Calderón (2013) indica, con respecto al contenido del principio de legalidad:

Para el principio de legalidad lo fundamental es la norma y el administrador no puede actuar si no existe, en el ordenamiento jurídico una norma legal que le otorgue competencia para poder actuar. Lo fundamental en este principio es la norma legal del régimen jurídico y el funcionario o administrador no puede dictar un acto sin contar con una normativa competencial. (p. 29)

5.2 El órgano administrativo

Para el autor Calderón (2013) el órgano administrativo es:

La doctrina más aceptada por la mayoría de corrientes administrativas es la que establece que el órgano administrativo se encuentra constituido por un conjunto de competencias y de personas que la ejercen, de tal manera que la voluntad que manifiestan no es de la persona física de quien está a cargo, sino la del Estado. (p. 19)

La Superintendencia de Administración Tributaria de conformidad con su Ley Orgánica, es una entidad pública, descentralizada y autónoma por lo tanto se configura como un órgano administrativo, dentro del cual el conjunto de competencias ejercidas por las personas que la conforman, legitiman al órgano administrativo en su función administrativa como tal.

Es importante mencionar que, el conjunto de competencias atribuidas al órgano administrativo, provienen de la ley, de no ser así se estaría actuando con arbitrariedad o abuso de poder por parte del órgano administrativo frente a sus administrados.



5.3 Elementos del órgano administrativo

Cada órgano administrativo constituye una unidad, con órganos subordinados jerárquicamente que en muchas ocasiones constituyen una estructura administrativa compleja, sin embargo, todos en su conjunto pertenecen a una misma función administrativa dentro del Estado.

5.3.1 Competencia

El primer elemento del órgano administrativo es, la competencia con respecto a este elemento el autor Calderón (2013) indica:

Es la cantidad de facultades, atribuciones, funciones y responsabilidades que el ordenamiento jurídico establecido le otorga a cada órgano administrativo, para que pueda actuar. Es necesario hacer notar que la competencia administrativa es necesariamente otorgada por el ordenamiento, de lo contrario la función deviene ilegítima, el acto está viciado, por lo que provoca nulidad absoluta. (p. 20)

En el caso de la Superintendencia de Administración Tributaria, sus competencias administrativas como institución pública, descentralizada y autónoma, están contenidas en el Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, y Resolución 467, del Superintendente de Administración Tributaria.

5.3.2 Actividad material

La actividad material del órgano administrativo, la constituyen el conjunto de proyectos, programas, resoluciones, actos de contenido general e individual para lograr la finalidad del órgano administrativo.





Capítulo VI

Debe continuarse el procedimiento administrativo con respecto a la cuota defraudada cuando se detecta el delito de defraudación tributaria

6.1 Criterios jurisprudenciales con respecto a si debe continuarse tramitando el procedimiento administrativo dentro del cual la Superintendencia de Administración Tributaria detecta indicios de delito

El objetivo de la presente investigación, es determinar si el proceso administrativo dentro del cual la Superintendencia de Administración determina indicios de la comisión de delito, con base en el principio de legalidad debe continuarse tramitando, a efecto de que se siga discutiendo la suma establecida como perjuicio fiscal de delito en la vía administrativa, o por el contrario, debe detenerse el proceso administrativo con el fin de que se traslade a la jurisdicción penal el conocimiento del ilícito penal detectado, mediante la presentación de una denuncia penal, y que sea en esa instancia en la que se alegue cualquier objeción que pudiese tener cualquiera de los sujetos procesales, con respecto al perjuicio fiscal del delito establecido.

Es importante hacer mención en inicio, que si la Superintendencia de Administración Tributaria opta por presentar denuncia penal en virtud que determina que el contribuyente incurre en delito, debe analizarse si se cuentan con los suficientes elementos para iniciar un proceso penal, especialmente porque el delito es detectado dentro de un procedimiento administrativo que la Superintendencia de Administración Tributaria va a detener, en virtud de que por medio de una denuncia penal se trasladará el caso a la jurisdicción de dicho ramo, *ergo* no se continuará discutiendo el monto del impuesto defraudado por la vía administrativa, lo cual para algunos podría constituir un auténtico valladar para iniciar un proceso penal por esa razón.

Al revisar los criterios jurisprudenciales de los tribunales en materia penal, se puede advertir que no se tiene un criterio unificado en cuanto al aspecto anterior como se evidencia en los casos que se enumeran a continuación, dentro de los cuales, juzgados



de primera instancia del ramo penal han decretado con lugar a obstáculos a la persecución penal, tales como cuestiones prejudiciales dentro de distintos procesos penales que la Superintendencia de Administración Tributaria ha iniciado con la interposición de la denuncia respectiva. Las referidas cuestiones prejudiciales fueron decretadas con lugar bajo el argumento que el proceso penal pende de un procedimiento administrativo previo que no culminó, pues la Administración Tributaria lo detuvo al interponer la denuncia penal respectiva; dicha resoluciones han sido confirmadas por salas jurisdiccionales en materia penal, cuando son resueltos los recursos de alzada de interpuestos por la Superintendencia de Administración Tributaria para impugnar la resolución de primer grado y han sido revertidos por la Corte Suprema de Justicia mediante la interposición del recurso extraordinario de casación como a continuación se detalla:

...Se aprecia que la Sala al resolver erró al interpretar aplicable el artículo 291 del Código Procesal Penal, y con ello declarar con lugar la cuestión prejudicial. La errónea interpretación se da al aducir que no obstante encontrarse indicios de la comisión de un delito tributario, estima necesario agotar previamente el procedimiento administrativo previsto en el artículo 146 del Código Tributario (...) La Sala al resolver ignoró el contenido del artículo 90 del Código Tributario, que faculta a) interponer denuncia penal ante la autoridad competente, por haber encontrado indicios de delito en el curso de una investigación sobre el pago de impuestos (...) El proceso administrativo de la determinación de la obligación tributaria procede cuando existe un simple adeudo tributario o una infracción que no constituya delito o falta penal, y este no es el caso. De lo anterior se desprende la violación del artículo 90 en relación con la competencia que establece el artículo 70 y además se aplicaron indebidamente para fundamentar el auto recurrido el artículo 146 del Código Tributario, al declarar la necesidad de agotar el proceso administrativo. (Corte Suprema de Justicia Cámara Penal, Sentencia de fecha doce de mayo de dos mil once, expediente número 100-2010)



Para el caso de la comisión de hechos sancionados bajo la observancia de la ley penal, el artículo 70 de la ley Ibíd regula "...Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de estos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal. Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal...", en la que se observa una clara distinción realizada por el legislador entre las sanciones administrativas y las penas para los delitos y de las cuales se advierte una autonomía entre una y otra. Es importante resaltar que el referido precepto legal limita a la Administración Tributaria a conocer de aquellos asuntos en los que pudiera existir una infracción a la ley penal, para los que establece como competentes a los tribunales de ese ramo, por lo que de ello se deduce que no existe una fase administrativa previa para promover el proceso penal por motivo de la infracción a leyes penales de orden tributario. Al hacer el análisis correspondiente, este Tribunal considera acertado el argumento sostenido por la autoridad reprochada, al emitir el acto agravante, ya que la errónea interpretación de los artículos 70 y 145 del Código Tributario llevaron al juez contralor y a la sala de apelaciones a acoger la cuestión prejudicial planteada por el ahora accionante, pues, como se acotó, no es necesario agotar la vía o fase administrativa para poder promover el proceso penal; de hecho, el artículo 145 "A" del citado cuerpo normativo, al referirse a la determinación de oficio contenida en el artículo 145 Ibíd, contempla una reserva relativa a la comisión de hechos que constituyan delitos o faltas pues, en congruencia con lo antes anotado, a la Administración Tributaria le está vedado el conocimiento de este tipo de infracciones y, en ese sentido, la fase administrativa sería improcedente. (Corte de Constitucionalidad, Apelación de sentencia de amparo, expediente 4072-2011).

El análisis del caso permite establecer que la autoridad impugnada, al verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la amparista, estableció la presunta



comisión de hechos que podían ser constitutivos de delito. En virtud de ello, según lo preceptúan los artículos 70 y 90, del Código Tributario, procedió a hacer de conocimiento de la autoridad judicial penal competente. La autoridad impugnada no vulneró derecho alguno al no dar audiencia a la postulante del resultado del proceso de verificación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, puesto que no se decantó por señalar transgresiones sancionables administrativamente por la Superintendencia de Administración Tributaria, sino que al haber constatado la presunta comisión de hechos constitutivos de delito, denunció el hecho a la autoridad competente; lo anterior en atención a que la normativa referida no exige que previamente a presentar la denuncia penal deba agotarse el procedimiento administrativo ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

En virtud de lo anterior, no se aprecia en el presente caso vulneración a los derechos de defensa y al debido proceso, con el hecho de no haber dado la audiencia que pretende la postulante. Ahora bien, lo anterior no implica que la Superintendencia de Administración Tributaria, frente al hallazgo de actos que puedan fundar una denuncia penal, quede exonerada de dar noticia al contribuyente de lo encontrado en la auditoría fiscal y de su conclusión de trasladar el asunto a la competencia penal, así como de informarle con claridad y precisión, el estado en el que quedará su asunto, así lo sostuvo esta corte en sentencia de nueve de agosto de dos mil doce, dentro del expediente un mil novecientos veintiséis - dos mil doce (1926-2012), en cuya parte conducente consideró:

...el hecho de que la autoridad administrativa haya advertido la posible comisión de un ilícito penal no le faculta a incurrir en omisión de respuesta a las peticiones de tipo administrativas que se le dirijan, porque éstas son independientes de cualquier gestión penal que pudiera realizarse, pues entiende esta Corte que el sentido del precepto legal mencionado es que las cuestiones que entrañen responsabilidad penal sean conocidas por el conducto jurisdiccional correspondiente, pero ello es ajeno a la obligación de atender las solicitudes o impugnaciones administrativas, pues éstas no pueden ser resueltas por los



órganos jurisdiccionales del ramo penal...'. (Criterio que también fue expresado en la sentencia de veinte de junio de dos mil doce, expediente ochocientos noventa y seis - dos mil doce [896-2012].) (...) en los casos que el pronunciamiento en sede administrativa dependa en forma directa de lo que se resuelva en la jurisdicción penal, la autoridad administrativa, al menos, deberá informarle al administrado en qué condición permanecerá su gestión...

En conclusión, se estima que la autoridad cuestionada en este caso debió indicarle a la accionante que el procedimiento administrativo no continuaría, la postura de inclinarse por el proceso penal, como la situación en la que permanecería el asunto en sede administrativa, pero no permanecer en silencio, causando incertidumbre a la administrada. De esta manera, aunque no en los términos pretendidos por la postulante, el amparo resulta procedente. (Corte de Constitucionalidad, Apelación de sentencia de amparo, expediente 4468-2011)

El análisis del caso permite establecer que la autoridad impugnada, al verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la amparista, estableció la presunta comisión del delito de defraudación tributaria. En virtud de ello, según preceptúan los artículos 70 y 90, del Código Tributario, procedió a hacer de conocimiento de tal circunstancia al Ministerio Público.

La autoridad impugnada no vulneró derecho alguno al no notificar a la postulante del resultado del proceso de verificación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias puesto que al haber constatado la presunta comisión del delito mencionado, lo procedente era que denunciara inmediatamente el hecho a la autoridad competente, lo que efectivamente hizo; lo anterior en atención a que la normativa referida no exige que previamente a presentar la denuncia penal, deba agotarse el procedimiento administrativo ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

En virtud de lo anterior, no se aprecia en el presente caso vulneración a los derechos de defensa y al debido proceso, pues es, precisamente, en resguardo de estos derechos



que la autoridad administrativa se abstiene de pronunciarse en sede administrativa para que, ante le presunta comisión de hechos delictivos, el asunto se dilucide ante los tribunales competentes del ramo penal y evitar así la duplicidad de sanciones por un mismo hecho, de conformidad con el principio *non bis in idem*, recogido en el artículo 90 del Código Tributario.

Respecto de la denuncia formulada en cuanto a que se le está sindicando por el delito de defraudación tributaria, sin que el hecho que se le imputa sea responsabilidad suya, pues cumplió con sus obligaciones tributarias sin que pueda perseguírsele penalmente por el hecho de que le hayan sido extendidas facturas supuestamente no autorizadas, será en el proceso penal promovido en su contra en el que deberá hacer valer sus argumentos de conformidad con la ley a efecto de demostrar su inocencia en el hecho ilícito que se le imputa.

Por lo anteriormente considerado, debe concluirse que no existe agravio susceptible de ser reparado mediante amparo, razón por la cual la protección constitucional instada debe denegarse, y al no haber resuelto en ese sentido el tribunal de primer grado, procedente resulta revocar la sentencia apelada. (Corte de Constitucionalidad, Amparo en única Instancia 4211-2009).

... Por lo tanto dichas autoridades jurisdiccionales han interpretado erróneamente el artículo 70 del Código Tributario, en virtud que, éste es claro al regular que cuando se presume la existencia de un delito la Superintendencia de Administración Tributaria debe denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad competente, lo que efectivamente sucedió en este caso, en el cual se debe tener presente, que no se está discutiendo la existencia de ajustes susceptibles de ser tramitados y sancionados administrativamente, sino, la posible comisión de los hechos delictivos encontrados en los registros contables del contribuyente. Por lo que la interpretación correcta de este precepto legal es que no le corresponde a la entidad fiscalizadora determinar la existencia de la comisión de un delito sino que tal extremo corresponde al proceso penal, incluso, lo anterior se concatena con el artículo 90 del Código Tributario que categóricamente señala que si el imputado



hace efectivo el pago de lo defraudado, ello no lo libera de la responsabilidad penal...En esa virtud no es necesario que se dilucide la cuestión prejudicial afirmada por el juzgado de Primera Instancia y avalada por la Sala de Apelaciones para continuar con la investigación penal, ya que son independientes y no vinculante las obligaciones tributarias de los contribuyentes, con los ilícitos penales que en este contexto puedan cometer... Consecuentemente, la autoridad impugnada al confirmar el auto que declaró con lugar la cuestión prejudicial efectivamente incurrió en errónea interpretación del artículo 70 del Código Tributario e indebida aplicación del artículo 146 de la ley. (Corte Suprema de Justicia Cámara Penal, sentencia de fecha veintitrés de agosto de dos mil once, expediente número 240-2011)

... Se estima que el Juzgado de Primera Instancia como la Sala de Apelaciones han resuelto el presente caso con el criterio jurídico incorrecto, y por ende, concurren los vicios denunciados en la presente casación conexada, toda vez, que dichas autoridades jurisdiccionales han dejado de aplicar los artículos 70 y 90 del Código Tributario. El primer precepto mencionado, legitima a la Superintendencia de Administración Tributaria a denunciar ante el Ministerio Público, aquellos casos en que de la auditoría fiscal realizada a un contribuyente se encuentren indicios de la comisión de hechos delictivos de defraudación tributaria y de los delitos relacionaos con ese giro a fin de que ejercite la acción penal correspondiente. El artículo 90 que categóricamente señala que si el imputado hace efectivo el pago de lo defraudado ello no lo libera de la responsabilidad penal. (...) Consecuentemente, el Tribunal *Ad quem* al resolver en la forma que lo hizo y confirmar el auto que declaró con lugar la cuestión prejudicial, efectivamente incurrió en falta de aplicación de los artículos denunciados; contrario sensu, si hubiesen advertido que categóricamente señala que si el imputado hace efectivo el pago de lo defraudado ello no lo libera de la responsabilidad penal.

....Consecuentemente, el Tribunal *Ad quem* al resolver en la forma que lo hizo y confirmar el auto que declaró con lugar la cuestión prejudicial, efectivamente incurrió en falta de aplicación de los artículos denunciados; contrario sensu, si



hubiesen advertido que dichos artículos son decisivos para accionar en la vía penal en ese tipo de hallazgos, su razonamiento lo hubiese orientado en otro sentido. (Corte Suprema de Justicia Cámara Penal, sentencia de fecha siete de julio de dos mil once, expedientes números 47-2011 y 57-2011)

La ausencia de un criterio unificado en cuanto a lo anteriormente expuesto, no solo abarca a los tribunales de justicia, como puede evidenciarse con los ejemplos antes citados, también en la Superintendencia de Administración Tributaria en algunos expedientes dentro de los cuales se detectan indicios de la comisión de un delito, ha asumido la actitud de detener el procedimiento administrativo denunciando inmediatamente el hecho ante los tribunales, lo que ha provocado acciones constitucionales de amparo, generando importante jurisprudencia sobre el tema, como se indica con la sentencia que a continuación detalla en su parte conducente:

No ocasiona agravio susceptible de ser discutido en amparo, la decisión del Tribunal Administrativo Tributario de la Superintendencia de Administración Tributaria cuando con fundamento en los Artículos 70 y 90 del Código Tributario, se abstiene de conocer el recurso de revocatoria instado dentro de un procedimiento que se encuentra sujeto a denuncia penal (...) Con fundamento en lo expuesto, esta Corte determina que las consideraciones realizadas por la autoridad impugnada en el acto reclamado, por medio de los cuales justifica que en congruencia con los Artículos 70 y 90, antes transcritos, está obligada a abstenerse de conocer el recurso de revocatoria, debido a la presentación de la denuncia penal contra el amparista y que, derivado de ello, esta limitada para pronunciarse al respecto, contienen el asidero legal correspondiente, en razón de que se está llevando a cabo el debido proceso y la contribuyente podrá ejercer su derecho de defensa dentro de este, porque tal y como lo indicó el Jefe del Departamento de Verificaciones de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la autoridad tributaria, aún no se debe imponer sanción alguna a la contribuyente, por encontrarse en trámite el proceso penal y no se sancionará dos veces la misma infracción. Por lo considerado, el recurso de apelación debe



ser declarado sin lugar y como consecuencia, confirmarse la sentencia conocida en grado, haciéndose los demás pronunciamientos que en Derecho corresponde. (Corte de Apelaciones Sala sentencia de apelación de amparo expediente número 2517-2017)

Contrario a lo anterior, en otros expedientes, la Administración Tributaria ha asumido la actitud de limitarse a sancionar en relación con el ilícito detectado ante la posibilidad de ser un delito lo determinado, para cuidar de esa forma la prohibición de doble sanción “*non bis in ídem*”, pues la sanción del ilícito debe ser aplicada por los tribunales competentes del orden penal, ordenando denunciar inmediatamente ante los tribunales en materia penal, pero continuando la discusión por la vía administrativa en relación con el monto que el contribuyente dejó de enterar al fisco como producto de una determinación de la obligación tributaria en la que se detectaron indicios de que fue efectuada con simulación, maniobra, *ardid*, ocultación o cualquier forma de engaño para defraudar al fisco, generando dos procedimientos que se tramitarán en forma simultánea, uno ante la jurisdicción penal y el otro que continuará en sede administrativa por dicho monto, como se evidencia en el caso que se incluye a continuación en su parte conducente:

(...) Sin perjuicio de lo anterior derivado del análisis de la prueba aportada que consta en el expediente formado y de las inconsistencias detectadas en cuanto a la presentación de facturas que no fueron autorizadas por la Administración Tributaria y en cumplimiento a los artículos 70 y 90 del Código Tributario; en ese orden, el primero establece: “Competencia. Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal. Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal (...); y el segundo regula “Prohibición de doble pena (*Non bis in ídem*). Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de comisión de un delito o de una falta contemplados en la



legislación penal la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá hacerlo de conocimiento de la autoridad competente, **sin perjuicio de recibir el pago del adeudo tributario y ello no libera al contribuyente de la responsabilidad penal.** La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.” (el resaltado no es de los originales); se procedió a presentar la denuncia penal respectiva el 17 de octubre de 2013, ya que de la investigación realizada se estableció que se pretende respaldar costos y gastos y crédito fiscal con facturas que no fueron autorizadas por la Administración Tributaria, hallazgos que encuadran en los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria, contra las personas que en la misma se indican. Cabe resaltar que conforme las normas arriba citadas, tanto el cobro del impuesto por parte de la Administración Tributaria como el pago del mismo, no perjudican ni tienen incidencia en la acción penal iniciada; además, el pago del impuesto adeudado no libera al contribuyente o responsable de la responsabilidad penal que se determine. Lo actuado está acorde al criterio sustentado por la Corte de Constitucionalidad, quien, entre otras, opinó en sentencia emitida dentro del expediente 3197-2008: “(...) En virtud que para el inicio del presente proceso penal no es necesario que se encuentre agotada la vía administrativa, y por ende se requiera tramitar en proceso independientemente la cuestión prejudicial interpuesta, en virtud que conforme lo establecido en el artículo 70 del Código Tributario, que hace referencia a la competencia y establece que cuando se presume la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente, el hecho a la autoridad judicial competente, tal y como sucedió en el presente caso, sin que sea menester que sea resuelto previamente el procedimiento administrativo iniciado (...) no es necesario para tramitar el proceso penal que previamente se agote un procedimiento administrativo como lo pretende la accionante ello, por disposición expresa de los artículos 70 y 90 del Código Tributario.

Conforme lo anterior y al criterio constitucional sustentado, se confirma la resolución recurrida en cuanto a los ajustes analizados y procede el cobro de (...) de Impuesto Sobre la Renta y (...) de Impuesto al Valor Agregado (...) la



Administración se abstiene del cobro de las multas equivalentes al 100% de los impuestos omitidos, por existir denuncia presentada por la presunción de comisión de hechos ilícitos contra el régimen tributario, proceso que se encuentra a cargo del Juzgado Undécimo de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos Contra el Ambiente del Departamento de Guatemala. (Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Resolución de recurso de revocatoria de fecha Expediente número 2011-22-01-44-0000343)

En la anterior resolución se evidencia la confusión y falta de claridad de la Administración Tributaria en referencia a los artículos 70 y 90, del Código Tributario, pues, por un lado, motiva la resolución utilizando los argumentos vertidos por la Corte de Constitucionalidad en la resolución emanada dentro del expediente identificado con el número 3197-2008 en el sentido que, para tramitar un proceso penal por delito de defraudación tributaria, no es necesario el agotamiento del proceso administrativo dentro del cual se detecta el mismo, sin embargo, se indica dentro del referido acto administrativo que ya se había iniciado un proceso penal, únicamente se abstiene de sancionar y no detiene el proceso administrativo dentro del cual se detectó el delito en concordancia a lo indicado por la Corte de Constitucionalidad, pues la Administración Tributaria confirma los ajustes con lo cual el contribuyente podría oponerse en sede administrativa a dichos ajustes, provocando dos procesos relacionados, uno en la vía penal y el otro en sede administrativa por el monto del impuesto ajustado, monto que dentro del proceso penal constituirá el perjuicio fiscal del delito.

Es necesario aclarar que, lo establecido por la Corte de Constitucionalidad en la resolución emanada dentro del expediente 3197-2008 en la que se indica que, para tramitar un proceso penal por delito de defraudación tributaria no es necesario el agotamiento del proceso administrativo dentro del cual se detecta el mismo, refiere a que el proceso administrativo dentro del cual se detecta el delito debe detenerse cuando se determina el ilícito penal, y que no es necesario, por consiguiente, que este culmine para acudir a la vía penal por el delito detectado, lo que provoca que no debe confirmarse en la vía administrativa el ajuste originado por una determinación incorrecta efectuada



dolosamente para engañar al fisco por parte del contribuyente, ni tampoco correr audiencia administrativa que el artículo 146, del Código Tributario señala para tal efecto, pues dicho monto constituye el perjuicio fiscal del delito que debe conocerse en la jurisdicción penal mediante la denuncia penal respectiva, que indica el artículo 70, del Código Tributario debe interponerse de forma inmediata.

Sin embargo, la Superintendencia de Administración Tributaria, utilizó la referida resolución de la Corte de Constitucionalidad para fundamentar el acto administrativo referido, no actuó en consecuencia con lo establecido en la misma, pues no detuvo el procedimiento administrativo al confirmar los ajustes, provocando que el contribuyente pueda oponerse en sede administrativa, o en la jurisdicción contencioso administrativa en contra de tal resolución, y al mismo tiempo un proceso penal con un perjuicio fiscal, el cual se continuaría discutiendo en sede administrativa o en la vía contencioso administrativa.

6.2 Actitud que debe asumir la Superintendencia de Administración Tributaria

De conformidad con lo establecido en el Código Tributario son dos los artículos que en el Código Tributario regulan con base en el principio de legalidad, como debe proceder la Superintendencia de Administración Tributaria, cuando producto de un procedimiento administrativo detecte delito tributario, siendo estos los artículos 70 y 90, del Código Tributario.

6.2.1 De la competencia

El artículo 70, del Código Tributario, regula a qué entidad le corresponde el conocimiento de los ilícitos penales en materia tributaria estableciendo lo siguiente:

Competencia. Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal. Cuando se presuma



la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del Impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal. El Juez Contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la Administración Tributaria, se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal. (C. Tributario, 1991, art. 70)

El artículo anterior, regula lo que corresponde a los tribunales competentes del ramo penal el conocimiento de los delitos, en consonancia a otros asideros legales en materia procesal penal regulados en otro cuerpo normativo.

Aunado a lo anterior, el asidero legal antes citado obliga a que la Superintendencia de Administración Tributaria denuncie inmediatamente, cuando producto de una investigación administrativa de la cual la Superintendencia de Administración Tributaria tiene facultad legal para realizar, detecte delito tributario, por lo que podemos inferir que el artículo 70, del Código Tributario le indica a la Superintendencia de Administración Tributaria ante quién debe presentar denuncia cuando detecta delito, siendo ante los tribunales competentes del ramo penal.

Es importante también, el momento que señala el artículo 70 del Código Tributario para la presentación de la denuncia al indicar que la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente cuando se presume la existencia de un delito, lo anterior genera el problema objeto de la presente investigación, en el sentido que esa presunción para determinar que hay delito pudiese ser interpretado, que se configurará legalmente hasta que culmine el procedimiento administrativo dentro del cual se detecta el delito, lo cual se deberá analizar desde los momentos en los que puede configurarse el delito de defraudación tributaria, conforme su tipificación en el artículo 358 "A" del Código Penal.

Aunado a lo anterior, el artículo 70, del Código Tributario, regula que el pago de impuesto defraudado no exime la responsabilidad penal, es decir que, una vez determinada la



presunción del delito de defraudación tributaria, el contribuyente paga al fisco el monto del impuesto defraudado, esto no lo liberara de responsabilidad penal es decir la denuncia debe interponerse aunque se pague el impuesto defraudado antes de su presentación, y una vez presentada si se efectúa el pago del impuesto defraudado no podrá desestimarse o sobreseerse un proceso penal ya iniciado por el delito de defraudación tributaria, no obstante el pago realizado.

Por último, es importante señalar que el artículo 70 del Código Tributario no indica nada con respecto a si dentro de un proceso administrativo se detecta delito, el proceso administrativo que se tramita dentro del cual la Superintendencia de Administración Tributaria detecta el mismo debe detenerse en virtud de presentar la denuncia respetiva, sin embargo, sí indica que cuando se presume la existencia de delito la Superintendencia de Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente, haciendo del conocimiento de los tribunales competentes del ramo penal la presunción del delito detectada.

6.2.2 De la prohibición de la doble sanción *non bis in idem*

La normativa sancionadora en materia tributaria está inspirada en el derecho penal en muchas de sus aspectos, lo anterior se evidencia con normas como la irretroactividad regulada en el artículo 66, del Código Tributario, la reincidencia regulada en el artículo 74 del Código Tributario y la responsabilidad regulada en el artículo 77 del Código Tributario. El principio de prohibición de la doble sanción, *non bis in idem* es otro de los principios regulados en el Código Tributario inspirado en normativa penal. En ese sentido, el penalista Poroj (2007) indica con respecto a este principio regulado en el Código Procesal Penal en el artículo 17: “El primer artículo establece el principio de no perseguir a una persona penalmente más de una vez por el mismo hecho”. (p. 54)

El anterior principio busca evitar una doble sanción por el mismo hecho dentro del ámbito penal o administrativo, además, debe ser asociado con el de cosa juzgada regulado en



el artículo 18, del Código Procesal Penal que impide reiniciar un proceso fenecido en materia penal, más aún si en este ya hubo una sanción penal.

Ya en el ámbito tributario, el principio de prohibición de doble sanción *non bis in idem* se encuentra regulado en el artículo 90, del Código Tributario el cual establece:

Prohibición de doble pena. *Non bis in ídem*. Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. No obstante, lo anterior, si el imputado efectúa el pago del impuesto defraudado, ello no lo libera de la responsabilidad penal. La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción. (C. Tributario, 1991, art. 90)

Conforme el citado el artículo, la Superintendencia de Administración Tributaria no deberá sancionar dos veces la misma infracción, es decir que, una vez que haya multado una infracción por ningún motivo deberá imponer una nueva sanción (multa) por el mismo hecho. Aunado a lo anterior, la norma regula una prohibición expresa para la Superintendencia de Administración Tributaria, al indicar que si como producto de la investigación administrativa aparecen indicios de la comisión de delito deben abstenerse de imponer sanción alguna, es decir, no debe imponer la multa correspondiente, y deberá hacerlo de conocimiento de la autoridad competente mediante la presentación de la denuncia respectiva, tal y como también lo regula el artículo 70 del Código Tributario.

En ese sentido, puede inferirse que si la Superintendencia de Administración Tributaria, detecta indicios de delito como producto de su investigación administrativa, no debe sancionar (imponer multa), pues dicha sanción debe ser buscada en la jurisdicción penal, de no hacerlo así, si la Superintendencia de Administración Tributaria impone una sanción (multa), siendo el ilícito tributario detectado un delito, no podría buscarse una sanción dentro del procedimiento penal, pues de hacerlo violentaría el principio de prohibición de doble sanción, perjudicando de esta forma el proceso penal que debía tramitarse por el delito.



6.3. Derecho Comparado

De conformidad con el estudio comparativo realizado por Euro Social Fiscalidad y Instituto de Estudios Fiscales, con sede en Chile, denominado “El Delito Fiscal en América Latina” (p. 111) la regulación de las denuncias penales correspondiente a los ilícitos tributarios, varía mucho en los países hispanoamericanos, y se pueden clasificar en dos grupos:

El primer grupo, está conformado por todas las naciones donde no se ha desarrollado una normativa detallada y específica, únicamente determinados artículos, están incluidos países como Brasil, Uruguay, México y República Dominicana, Chile, El Salvador, Paraguay y Guatemala. Por ejemplo, en Chile el artículo 164 del Código Tributario regula las denuncias de particulares ante el Servicio de Impuestos Internos y es este quien la remite al Ministerio Público; en El Salvador, el artículo 36 del Código Tributario, establece de igual manera que las personas naturales o jurídicas que tengan conocimiento de hechos o situaciones que puedan ser constitutivas de infracciones tributarias podrán denunciarlo ante la Administración Tributaria; en Paraguay, únicamente el artículo 238 de la Ley establece las formalidades y requisitos que deben reunir las denuncias contra contribuyentes responsables o terceros, por infracciones a las disposiciones de la ley; y, en Uruguay, la normativa a este respecto, es muy breve, reduciéndose a establecer que para proceder a denunciar la posible comisión de un delito se debe emitir una resolución debidamente fundamentada.

El segundo grupo comprende aquellos Estados con regulación muy detallada del procedimiento de denuncia, en este caso la normativa con rango legal se ha desarrollado y detallado a través de Instrucciones o circulares, en este grupo se encuentran: Argentina, Colombia y Perú. En el primero de los citados países, existe la instrucción general número 341 de la Dirección de Programas y Normas de Fiscalización de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), en ella se establece el procedimiento a seguir en la tramitación de las denuncias recibidas en el organismo, ya sea por escrito o por vía telefónica, las cuales pueden ser de carácter fiscal, previsional o aduanero.

En Colombia, la regulación, radicación, clasificación y decisión de las denuncias de fiscalización a nivel nacional se encuentran actualmente en la Instrucción 10 del 8 de abril



de 2010 de la Dirección de Gestión de Fiscalización. En Perú, la regulación es la más extensa y detallada de todas las analizadas, existe una circular número 33-2005 de 27 de diciembre de 2005, en la que se establecen los criterios uniformes para la evolución, selección y programación de las denuncias a nivel nacional, y la resolución número 29-2007/SUNAT, por la que se aprueban disposiciones y formatos para la presentación de las denuncias sobre el incumplimiento de obligaciones tributarias respecto de los tributos internos.

6.4 Efectos de la determinación del delito de defraudación tributaria

Para iniciar con el análisis del tema, debemos indicar que, de conformidad con la tipificación del delito de defraudación tributaria, contenida en artículo 358 “A” del Código Penal, comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, maniobra, ocultación, *ardid* o cualquier otra forma de engaño induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

De conformidad con el tipo penal de defraudación tributaria, los verbos rectores en los que debe incurrir el sujeto activo del delito, son simulación, maniobra, ocultación, *ardid* o cualquier otra forma de engaño, debiendo ejecutar dichas acciones en dos momentos a diferenciar según el delito, siendo estos el momento de la determinación de la obligación tributaria o el momento del pago de esta.

En cuanto al primer momento, este consistente en la determinación de la obligación tributaria, es precisamente en este momento en donde se produce el problema que se pretende resolver con la presente investigación, en el sentido que en virtud de que el tipo penal de defraudación tributaria, indica que deben cometerse las acciones descritas como verbos rectores del delito, en la determinación de la obligación tributaria, se ha sostenido el criterio que si como producto del proceso de fiscalización se detectan indicios de la comisión de delito, el perjuicio fiscal debe seguirse discutiendo en vía administrativa, y se le debe dar oportunidad al contribuyente de manifestarse en cuanto al mismo en la vía administrativa, tal y como si fuera un ajuste tributario, lo anterior para que pueda



cumplirse con la tipificación del delito de defraudación tributaria, pues este indica que deben ejecutarse las acciones o verbos rectores del delito en la determinación de la obligación tributaria, y esta culminará según dichos criterios, hasta que termine el procedimiento administrativo de fiscalización dentro del cual se detectó el delito.

Es decir que, los indicios mediante los cuales se establece por parte de la Administración Tributaria el delito de defraudación tributaria y que motivan la presentación de la denuncia penal en forma inmediata, como lo establecen los artículos 70 y 90, del Código Tributario, solo son suficientes al finalizar el proceso de fiscalización, en virtud que el delito regulado en el artículo 358 "A", del Código Penal (defraudación tributaria), indica que para cometer el delito, debe inducirse a error a la Administración Tributaria en la determinación, siendo en tal virtud hasta que culmina el proceso de fiscalización en el que se establezca un monto de impuestos que el contribuyente dejó de cancelar de forma dolosa, cuando se cumple con tal termino.

Resulta oportuno acotar que, de acuerdo con el criterio antes indicado este podría conllevar a que no únicamente debe culminarse con el proceso de fiscalización o el de ajustes, regulado en el artículo 146 del Código Tributario, mediante una resolución administrativa, en la que se indique un monto de impuestos que el contribuyente no enteró al fisco en forma dolosa (perjuicio fiscal del delito de defraudación tributaria), pues esta resolución entendida como un auténtico acto administrativo podría ser objeto de ser impugnada mediante la interposición de recursos administrativos y, posteriormente ser objeto de la instauración de un proceso contencioso administrativo con la respectiva vía recursiva contra la resolución que resolverá dicho proceso, siendo hasta ese momento, en el que se tendrá por establecido el monto del impuesto que el contribuyente no enteró al fisco en forma dolosa y, en tal virtud pudiéndose presentar la denuncia penal una vez sustanciado todo lo anterior.

En contraposición a dicha postura, con fundamento en lo que establece el artículo 70, del Código Tributario que regula cuando se presume la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente a la autoridad judicial con



competencia penal, en el instante en que, dentro de un proceso administrativo de fiscalización, se presume la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar este inmediatamente y, el procedimiento administrativo que se estaba tramitando dentro del cual se detectaron los indicios del delito de defraudación tributaria, no continúa sustanciándose en cuanto al monto del impuesto defraudado (ajuste), ni en ningún aspecto relacionado con el mismo, emitiendo el informe respectivo en donde se plasmen con fundamento en los artículos 70 y 90, del Código Tributario y 3 literalg) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, los indicios detectados y el perjuicio fiscal o monto defraudado que serán incluidos en la denuncia penal que será presentada.

En este caso, es importante mencionar que si la Superintendencia de Administración Tributaria, decide denunciar con base en el artículo 70 del Código Tributario en forma inmediata, y no continúa con el procedimiento de fiscalización, basados en el criterio que para cumplir con la tipificación del delito de defraudación tributaria, en virtud que este indica para que encuadre la acción en su tipificación se debe inducir a error a la Administración Tributaria en la determinación de la obligación tributaria y este aspecto no se cumple sino hasta que culmina con el procedimiento de fiscalización, pues debe discutirse ese monto por tal situación, el proceso penal iniciado con la denuncia interpuesta, podría ser interrumpido mediante el planteamiento de un obstáculo a la persecución penal como la cuestión prejudicial.

Por lo anteriormente indicado, debe analizarse de conformidad con el principio de legalidad cuál debe ser la actitud a asumir por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, al detectar los indicios del delito de defraudación tributaria dentro de un procedimiento de fiscalización.

Como antes se indicó, el principio de legalidad administrativo, esta asociado a las competencias y facultades de los entes públicos, tal y como lo es la Superintendencia de Administración Tributaria en materia de ilícitos tributarios se debe establecer en inicio cuáles de ellos son los que la Superintendencia de Administración Tributaria puede



detectar y sancionar, y cuáles no, no obstante, que la Administración Tributaria los detectara en el ejercicio de sus facultades otorgadas por la ley, los debe trasladar a una jurisdicción distinta por mandato legal y posteriormente se debe analizar ya sea para obtener suficientes indicios o para cumplir con la tipificación del delito de defraudación tributaria, en cuanto al término en la determinación, debe culminarse el procedimiento administrativo dentro del cual se detectan los indicios del delito de defraudación tributaria, antes de presentar una denuncia penal por el delito mencionado.

El artículo 69, del Código Tributario establece:

Concepto. Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal. Cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones tributarias contenidas en el artículo 85 de este Código Tributario, se procederá de conformidad con lo establecido en el artículo 86 de este mismo cuerpo legal. (C. Tributario, 1991, art. 69)

El asidero legal antes citado, hace una importante diferencia, pues indica que la Superintendencia de Administración Tributaria solo puede sancionar el ilícito tributario que se constituye como infracción tributaria, siempre y cuando estas no sean delito, pues de ser así corresponde legalmente en cuanto su sanción, a los tribunales de la jurisdicción penal.

En consonancia con lo anterior, el artículo 70, del Código Tributario regula a que institución le corresponde el conocimiento de los delitos tributarios, es decir ante que institución debe presentarse una denuncia penal por indicios de la comisión de delitos tributarios, y esa competencia tal y como lo establece este artículo, les corresponde a los tribunales del ramo penal.



El Código Procesal Penal, en ese sentido, en el artículo 37, indica: “Jurisdicción penal: Corresponde a la jurisdicción penal el conocimiento de los delitos y de las faltas. Los tribunales tienen potestad pública, con exclusividad, para conocer los procesos penales, decidirlos y ejecutar sus resoluciones”. (C. Procesal Penal, 1992, art. 37)

Tal y como lo establecen los asideros legales citados corresponde la jurisdicción penal el conocimiento de los delitos, incluidos los delitos tributarios en todos sus elementos. Así mismo, el artículo 39 del Código Procesal Penal establece: “Irrenunciabilidad: La jurisdicción penal es irrenunciable e indelegable”. (C. Procesal Penal, 1992, art. 39)

Según el artículo anterior la jurisdicción penal es indelegable, en tal virtud tomando en consideración que corresponde a la jurisdicción penal el conocimiento de los delitos, el conocimiento de este tipo de ilícitos es facultad exclusiva de los juzgados del orden penal los cuales ejercen la jurisdicción penal, no así a otros juzgados que ejercen otro tipo de jurisdicción u otra institución pública como podría ser la Superintendencia de Administración Tributaria.

Es importante traer a colación que, el monto del impuesto que se detectó por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria como producto, como un procedimiento de fiscalización y que el contribuyente dejó de enterar al fisco como producto de una mala determinación, constituiría un ajuste o corrección, en ese caso, con fundamento en el principio de legalidad, la Superintendencia de Administración Tributaria tiene la facultad y potestad legal de sancionar conforme los artículos 88 y 89 del Código Tributario con una multa correspondiente al 100 % del impuesto omitido al constituir ilícito tributario.

En virtud de que es la Superintendencia de Administración Tributaria, a quien con base en el principio de legalidad le corresponde la facultad de sancionar el ilícito antes mencionado, es ante esta institución que el contribuyente debe ejercer su derecho de defensa, en caso se le impute haber incurrido en dicho ilícito tributario y para el ejercicio de este derecho, debe tramitarse y sustanciarse el procedimiento administrativo correspondiente sin suspensión ni dilación alguna, de no hacerse así se violentan derechos constitucionalmente garantizados para el contribuyente, como el derecho de



defensa y debido proceso entre otros más, dicho procedimiento se encuentra regulado en el artículo 146, del Código Tributario.

Ahora bien, si dentro de un procedimiento de fiscalización se establece una mala determinación efectuada anteriormente por el contribuyente, y se evidencia en indicios suficientes, que esta se realizó en forma dolosa para engañar al fisco utilizando simulación, maniobra, *ardid*, ocultación o cualquier forma de engaño, provocando un monto que no ingresó al fisco producto de esa mala determinación ejecutada en estas circunstancias, el monto dejado de pagar no debe traer como consecuencia un ajuste o corrección por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria y buscar así su correspondiente sanción por la comisión del ilícito tributario de omisión de pago de tributos, que motive legalmente la tramitación del procedimiento regulado en el artículo 146, del Código Tributario; sino como antes se indicó, dicho monto es el elemento material del delito, por lo que con fundamento en los artículos 70 del Código Tributario; 37 y 39 del Código Procesal Penal, le corresponde conocer a los juzgados del orden penal, para que sea ante ellos y en esa instancia, en la que se discuta con participación del Ministerio Público como elemento material de delito de defraudación tributaria cualquier objeción que el contribuyente pueda tener en relación con tal monto.

En virtud de lo anterior y de conformidad con el artículo 70 del Código Tributario, el cual establece que, cuando se presume la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, con base en el principio de legalidad, ya no es competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria seguir conociendo del procedimiento administrativo dentro del cual se detectó a nivel de indicios el delito de defraudación tributaria.

En ese orden de ideas, el procedimiento administrativo debe detenerse, pues el ilícito determinado es un delito en indicios, *ergo* es a la jurisdicción penal aplicando el proceso establecido en la normativa adjetiva de la materia, a la que le corresponde su conocimiento, jurisdicción que es indelegable a otra institución como podría ser la Superintendencia de Administración Tributaria, lo cual ocurriría de continuar con el



procedimiento administrativo tramitado ante esta por cualquier aspecto, estando en presencia de un delito, siendo por consiguiente, al juez del orden penal al que le corresponderá conocer cualquier objeción que el contribuyente pueda hacer valer, en cuanto a todos los aspectos del delito, dentro de los cuales se encuentra el elemento material del mismo, es decir, el perjuicio fiscal de este, y ya no en la vía administrativa pues, también procedimentalmente corresponde la aplicación del proceso penal establecido en la ley, en virtud del tipo de ilícito determinado (delito).

Un segundo aspecto, que debe analizarse, es que necesita, de acuerdo con la ley, la Superintendencia de Administración Tributaria para presentar una denuncia penal, en ese sentido, el artículo 3, literal g), de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece dentro de las facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria la siguiente:

Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos en que se encuentren en trámite procesos de investigación o procesos penales por indicios de la comisión de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y contrabando en el ramo aduanero. (L. Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 1998, art. 3)

Es importante resaltar del asidero legal antes citado, el aspecto que la Superintendencia de Administración Tributaria debe denunciar, cuando detecten indicios de la comisión del delito de defraudación tributaria, lo cual va en concordancia con lo establecido en el artículo 70, del Código Tributario, que indica que esta debe denunciar cuando presuma la comisión de delito.

El *Diccionario de la Real Academia Española*, define el *indicio* como un “fenómeno que permite conocer o inferir la existencia de otro no percibido”.

Por ello, es muy interesante y causa controversia la discusión respecto a la extensión y fundamentación que se exige a la Superintendencia de Administración Tributaria, para



sustentar sus presunciones e indicios en el momento de decidir denunciar penalmente algún contribuyente o responsable.

De acuerdo con lo anterior, se podrá “suponer” o “considerar” la posible comisión de un delito por los indicios o señales que la Superintendencia de Administración Tributaria obtenga legalmente en la ejecución de su revisión, ya sea por medio de los elementos de la fiscalización proporcionados por el mismo contribuyente, o por información recabada legalmente de terceros.

Asimismo, se pueden recabar indicios respecto a ciertos hechos probados, que permiten inferir la existencia de otros no probados, y que son los que motivan la denuncia para que sean determinados mediante el proceso penal, ya que la autoridad tributaria se estaría extralimitando en sus funciones, si quisiera probar y evidenciar por sí misma la validez de dichos indicios.

La Constitución establece en materia de delitos, a qué ente le corresponde investigar y corroborar estos indicios que motivan a la Superintendencia de Administración Tributaria la presentación de denuncia penal, siendo el encargado de esta función el Ministerio Público, en ese sentido, la Administración Tributaria tiene una limitante investigativa para los ilícitos penales, por mandato constitucional y competencia administrativa.

El tema en este punto es la objetividad o subjetividad de las presunciones o indicios que resultan de la investigación administrativa y que fundamentan la denuncia que realiza la Administración Tributaria. Para que los indicios denunciados sustenten la necesaria apertura de una investigación penal, en la auditoría tributaria efectuada debe concluirse en lo siguiente:

Que exista un hecho o acto probado o acreditado por parte de la Administración Tributaria como resultado de su investigación administrativa.



Que ese hecho o acto probado, permita presumir o sea un indicio de otro hecho o acto que no pueda ser probado administrativamente y que exige la intervención del ente investigador penal (Ministerio Público), para investigar y corroborar tal extremo y en caso corresponda, acusar al sindicado.

Obviamente, estas presunciones o indicios deben ser el resultado de la investigación administrativa que efectúa la autoridad fiscal dentro del marco jurídico del procedimiento administrativo tributario y en el ejercicio de sus facultades legales establecidas en el Código Tributario, su ley orgánica y las leyes tributarias específicas, por lo que se exige la preexistencia de una legitimación para la fiscalización y de los formalismos legales del debido proceso (requerimientos, notificaciones, información respecto de terceros, acceso a las actuaciones al contribuyente, etc.).

La investigación administrativa a la cual se hace referencia, es la que proviene de las facultades fiscalizadoras que posee la Superintendencia de Administración Tributaria y, como producto de esta, se pueden formular las correcciones (ajustes) por parte de la Superintendencia Administración Tributaria al contribuyente, debido a una incorrecta determinación de la obligación tributaria efectuada por este.

Ahora bien, debemos analizar si para obtener los indicios a los que se hace referencia con anterioridad y mediante los cuales se sustente la presentación de una denuncia penal por el delito de defraudación tributaria, o si para cumplir con los elementos de la tipificación del delito de defraudación tributaria en especial al indicar este, que el sujeto activo para incurrir en el delito debe inducir a error a la Administración Tributaria en la determinación de la obligación tributaria, debe culminarse con el procedimiento administrativo dentro del cual se encontraron indicios de delito.

Al revisar el tipo penal de defraudación tributaria, regulado en el artículo 358 "A", del Código Penal este establece que comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, *ardid*, o cualquiera otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la



obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

Al regularse dentro del tipo penal antes citado, que el sujeto activo del delito, debe ejecutar las acciones que se indican como verbos rectores, en la determinación de la obligación tributaria, se ha sostenido el criterio que si dentro de un proceso fiscalizador, aparecen indicios de la comisión de delito, el perjuicio fiscal que se origina y que debe establecerse para que el delito de defraudación tributaria se configure, el cual es establecido por la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades de fiscalización, es una determinación de impuestos.

En ese sentido, en ejercicio al derecho de defensa, debido proceso y principio de legalidad que le asiste al contribuyente, algunos profesionales sostienen que este tiene derecho a manifestarse y a presentar prueba para oponerse en sede administrativa a dicha cuantificación del perjuicio fiscal del delito, y de esta forma solo se cumplirá con el aspecto que regula el tipo penal de defraudación tributaria, al indicar en la determinación de la obligación tributaria, una vez que el contribuyente se haya manifestado en las distintas audiencias y presentado pruebas para contradecir dicho monto.

Al amparo de dicho criterio, la Administración Tributaria pudo haber establecido indicios suficientes ante la comisión del delito de defraudación tributaria, la denuncia penal debe esperar a que se emita la ulterior resolución, confirmando el monto del impuesto defraudado o modificándolo, en caso se le diera la razón al contribuyente, dando el mismo tratamiento al monto que constituye perjuicio fiscal o monto del impuesto defraudado el cual como antes se indicó, es el elemento material del delito de defraudación tributaria, al ajuste o corrección administrativa que efectúa la Superintendencia de Administración Tributaria ante una determinación incorrecta de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente, que constituye otro tipo de ilícito tributario (infracción tributaria), en el que por ley, sí debe conocerse en sede administrativa ante la Superintendencia de Administración Tributaria mediante la tramitación del procedimiento administrativo correspondiente.



Ahora bien, debemos analizar para concluir si el criterio anterior es correcto, y por consiguiente, si el procedimiento administrativo debe continuar por la razón anterior, pues haber determinado indicios de la comisión del delito de defraudación tributaria por el monto del impuesto defraudado o perjuicio fiscal que se establece por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria dentro de un procedimiento administrativo de fiscalización, constituye una determinación de impuestos, y de ser así, si esta determinación fuera la que menciona el tipo penal de defraudación tributaria.

En ese sentido, la Superintendencia de Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades de fiscalización, puede requerir de los contribuyentes la documentación que considere necesaria a efecto de verificar si la determinación de impuestos efectuada por el contribuyente (autodeterminación), y por consiguiente, el pago de la obligación tributaria efectuado, se realizaron de conformidad con la ley.

Como producto de tal verificación, puede detectar que el contribuyente efectuó su determinación incorrecta, en tal caso le notificara al contribuyente el monto correcto de impuestos que debe cancelar, establecido por el fisco; a esa cantidad se le denomina ajuste.

Ahora bien, la Superintendencia de Administración Tributaria no únicamente puede encontrarse como producto de un procedimiento de fiscalización, con una eventual determinación incorrecta de la obligación tributaria efectuada por el contribuyente, pues si lo que detecta son indicios de la comisión del delito de defraudación tributaria en la autodeterminación o el pago de la obligación tributaria, no debe notificar al contribuyente un ajuste establecido por esta, sino que debe establecer el perjuicio fiscal del delito que es el elemento material del mismo, y en ese sentido, tanto en el caso del ajuste, como en el del perjuicio fiscal del delito o cuota defraudada ambos establecidos por la Administración Tributaria, ninguno constituye una determinación de la obligación tributaria.



Para refrendar lo anterior es necesario citar lo que establece el artículo 103 del Código Tributario:

Determinación. La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma. (C. Tributario, 1991, art. 103)

De conformidad con el artículo antes citado, puede establecerse que las formas de determinación de la obligación Tributaria son:

1. La que realiza el contribuyente o responsable sin intervención de la Superintendencia de Administración Tributaria;
2. La que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria sin la cooperación del contribuyente o responsable; y
3. La que se realiza en forma conjunta por la Superintendencia de Administración Tributaria y el contribuyente o responsable.

En ese sentido, como antes se desarrolló, la determinación de la obligación tributaria en una primera modalidad la realiza el contribuyente, siendo esta denominada autodeterminación; una segunda forma, es la que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria de oficio, la cual requiere que el contribuyente no haya efectuado su declaración, o que una vez requerido en ejercicio de las facultades de fiscalización que la ley le otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria, el contribuyente no proporcione la información requerida para establecer la obligación tributaria; y en una tercera modalidad la determinación conjunta por la Superintendencia de Administración Tributaria y el contribuyente, también conocida en la doctrina como determinación mixta, que es una determinación muy poco común, la cual consiste en que el contribuyente aporta parcialmente la información o documentos requeridos, y mediante ellos se realizará el procedimiento de fiscalización y de lo que el contribuyente no aporte



o no colaboró con el fisco, se tendrá que formular una determinación de oficio sobre la base presunta.

Tal y como puede establecerse, los ajustes o correcciones realizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria que surgen como consecuencia de un procedimiento fiscalización, no constituyen determinaciones de la obligación tributaria realizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, pues, precisamente, lo que buscan es corregir la autodeterminación previamente hecha por el contribuyente, y como antes se indica, la determinación de la obligación tributaria que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria es únicamente la determinación de oficio en las circunstancias y condiciones que la ley establece.

En ese mismo orden de ideas, en el caso que como producto de un proceso de fiscalización se detecten indicios del delito de defraudación tributaria, la Superintendencia de Administración Tributaria va a establecer el perjuicio fiscal o menoscabo producto del delito, dicha cantidad dineraria es la que el contribuyente no pagó o no enteró al fisco al ejecutar cualquiera de los verbos rectores indicados en el artículo 358 “A” del Código Penal, en la determinación efectuada por este (autodeterminación) o el pago de la obligación tributaria.

El monto antes indicado, tampoco constituye una determinación de la obligación tributaria realizada por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, sino que es necesario que se establezca en virtud que el tipo penal requiere que debe existir detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva, para cumplir con todos los elementos de su tipificación siendo ese monto parte del elemento material del delito de defraudación tributaria.

En virtud de lo anterior, se puede inferir que el tipo penal de defraudación tributaria regula como elemento de su tipificación, que quien mediante simulación, maniobra, *ardid*, ocultación o cualquier forma de engaño induce a error a la Superintendencia de Administración Tributaria en la determinación de la obligación tributaria, esta



determinación se refiere a la realizada previamente por el contribuyente, es decir, a la autodeterminación, no así, a un ajuste tributario establecido por la Superintendencia de Administración Tributaria o el monto del impuesto defraudado, también denominado perjuicio fiscal, que debe establecer la Superintendencia de Administración Tributaria cuando detecta indicios de la comisión del delito de defraudación tributaria, que pueden ser detectados como producto de las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria y, por consiguiente, el procedimiento administrativo.

En ese sentido, cuando producto de un procedimiento de fiscalización, se determinan indicios de la comisión de delito de defraudación tributaria, con fundamento en el artículo 70, del Código Tributario la Superintendencia de Administración Tributaria, debe denunciarse inmediatamente ante los tribunales de orden penal competentes, y con fundamento en el artículo 90 abstenerse de imponer sanción alguna.

Por todo lo anterior, el proceso que se tramita en sede administrativa ante la Superintendencia de Administración Tributaria dentro del cual se determinaron los indicios de delito de defraudación tributaria, debe detenerse en virtud que, con base en el principio de legalidad de acuerdo con el ilícito detectado, la Superintendencia de Administración Tributaria ya no es competente en sede administrativa, para conocer ningún aspecto en relación con el ilícito, incluida la suma establecida como perjuicio fiscal del delito que constituye el elemento material de delito, será a los juzgados del orden penal a los que les corresponderá conocer todo lo concerniente al delito de defraudación tributaria, incluso si el contribuyente no está de acuerdo con el monto del impuesto defraudado o perjuicio fiscal establecido por la Superintendencia de Administración Tributaria, de ser así deberá objetarlo dentro del proceso penal ante el ente investigador y juez competente del orden penal.

En virtud de lo antes citado, es incorrecta la conclusión que para obtener los indicios suficientes para denunciar penalmente el delito de defraudación tributaria, debe culminar el procedimiento administrativo dentro del cual se determinan los mismos, incluso en



cuanto el monto establecido por la Superintendencia de Administración Tributaria como perjuicio fiscal en un procedimiento administrativo de fiscalización.

Como antes se indicó, la Superintendencia de Administración Tributaria debe analizar cuidadosamente cada caso, para establecer en primer término si lo detectado dentro de sus facultades de fiscalización, es un delito u otro tipo de ilícito que no motive la presentación de una denuncia penal.

Posteriormente, la Superintendencia de Administración Tributaria debe analizar si en ejercicio de las facultades de investigación administrativa que la ley le otorga, ha logrado obtener indicios suficientes que legitimen la presentación de una denuncia penal, y de ser así, el procedimiento administrativo debe detenerse y denunciar inmediatamente ante los jueces del orden penal, lo cual provocará el inicio de persecución penal correspondiendo al Ministerio Público como ente competente para investigar delitos, continuar o ampliar la investigación de los indicios mediante los cuales la Superintendencia de Administración Tributaria denunció, y que se de la oportunidad al contribuyente de ejercer su derecho de defensa ante el juez del orden penal y Ministerio Público, no así en sede administrativa en ningún aspecto relacionado con el ilícito penal detectado e incluido el monto del impuesto defraudado o perjuicio fiscal.





Conclusión

De acuerdo con los artículos 70 y 90, del Código Tributario, la Superintendencia de Administración Tributaria, cuando como producto de un proceso de fiscalización detecta indicios de delito, deberá asumir tres actitudes: no continuar el procedimiento administrativo de fiscalización en virtud de que ya no es de su competencia seguir con la tramitación en ningún aspecto, además, debe abstenerse de imponer sanción alguna y, debe presentar en forma inmediata la denuncia respectiva ante las autoridades competentes.

El perjuicio fiscal que la Superintendencia de Administración Tributaria establece se configura en el elemento material del delito, este rubro no constituye una determinación de la obligación tributaria efectuada por la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo que, no es necesario culminar el procedimiento administrativo dentro del cual fueron detectados los indicios del delito, para, de esta forma, cumplir con todos los elementos de tipificación del delito, toda vez que la determinación a la que hace alusión el tipo penal de defraudación tributaria, sea la efectuada previamente por el contribuyente y, en ese sentido, toda objeción en cuanto a su cuantificación, que el contribuyente en ejercicio del derecho de defensa tiene la potestad de alegar, deberá formularla dentro del proceso penal ante el ente investigador o al juez que conozca el caso.

Por lo anterior, se concluye que la hipótesis planteada para la presente investigación fue comprobada, pues, para no violentar el debido proceso, derecho de defensa del contribuyente y en cumplimiento del principio de legalidad, debe procederse en la forma antes indicada, ante los indicios de la comisión de ilícito penal detectado como producto de un proceso de fiscalización tributaria.





Referencias

Bibliográficas

1. Alveño Ovando, M. (2013). *Derecho Tributario Guatemalteco*, Guatemala: Ediciones de Pereira.
2. Alvarado Sandoval, J. y López Cruz, O. (2019) *Derecho Tributario y Legislación Fiscal*, Guatemala: Editorial, Serviprensa.
3. Collado Yurrita, M. (2007). *Derecho tributario parte general*. Barcelona: Editorial Atalier.
4. Cárdenas Elizondo, F. (1997) *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, (2ª ed.) México: Editorial Porrúa, S.A.
5. Calderón M, Hugo H. (2013) *Teoría General del Derecho Administrativo*, Guatemala: Ediciones MR.
6. Delgadillo, L. (2012) *Principios de Derecho Tributario*, México: Editorial Limusa, S.A.
7. De Araujo Falcao, A. (1964). *El hecho generador de la obligación tributaria*. Buenos Aires: Editorial Ediciones Depalma.
8. *Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua* <https://dle.rae.es/>
9. Escobar Cardenas, F. (2011) *Compilaciones de Derecho Penal*, Guatemala: Magna Terra Editores.
10. García Novoa, C. (2016) *Estudios de Derecho Tributario Penal y Sancionador*, México: Centro Mexicano de Estudios en lo Penal Tributario A.C.
11. García Maynez, E. (1963) *Introducción al Estudio del Derecho*, México: Editorial Porrúa, S.A.
12. García, M. (2006) *¿Por qué no se pagan los impuestos?* Guatemala: Editorial Tierra Labrada.
13. García Vizcaíno, C. (1999) *Derecho Tributario*, Buenos Aires: Depalma Editores.
14. García Domínguez, M. (1982) *Teoría de la Infracción Fiscal*, México: Cárdenas Editor.



15. Giulliani Fonrouge, C. (2004) *Derecho Financiero*, Buenos Aires: Editorial La Ley.
16. González García, E. (1998) *Derechos y Deberes del Contribuyente en el Procedimiento Administrativo de Determinación de la Deuda Tributaria*, Buenos Aires: Editorial Depalma.
17. Jarach, D. (1996) *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires: Abeledo Perrot.
18. Kelsen, H. (2009) *Teoría Pura del Derecho*, Argentina: Editorial Universitaria de Buenos Aires.
19. Merino Jara, I. (2003). *El Delito Fiscal*. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas S.A.
20. Menéndez Ochoa, A. (2010) *Las Infracciones Tributarias, Guatemala, Apuntes de Legislación, Doctrina y Jurisprudencia*, Guatemala: Instituto Guatemalteco de Derecho Tributario
21. Monterroso, G. (2005) *Fundamentos Tributarios*, Guatemala: Comunicación Grafica G & A.
22. Ossorio, M. (1981). *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. Buenos Aires: Editorial Heliasta.
23. Oswald H, S. (2002) *Derecho Tributario*, Argentina: Editorial Fondo Editorial de Derecho y Economía.
24. Poroj Subbuyuj, O. (2007) *El Proceso Penal Guatemalteco*, Guatemala: Magna Terra Editores.
25. Rodríguez Lobato, R. (2014) *Derecho Fiscal*, México: Edición Oxford.
26. Roos, J. (1986) *Derecho Tributario Sustantivo*, España: Editorial Ciet Oca.
27. Villegas, H. (1997). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Editorial Ediciones Depalma.



Legislación:

1. Constitución Política de la República de Guatemala, (1985) Asamblea Nacional Constituyente, 1986.
2. Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Asamblea Nacional Constituyente, (1986) Asamblea Nacional Constituyente Decreto 1-86.
3. Código Tributario, (1991) Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala.
4. Código Penal, (1973) Decreto número 17-73, del Congreso de la República de Guatemala.
5. Código Procesal Penal, (1992) Decreto 51-92 del Congreso de la República.
6. Ley del Organismo Judicial, (1989) Decreto 2-89 del Congreso de la República.
7. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, (1998) Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.
8. Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria (2006), Decreto 37-2016 del Congreso de la República.
9. Código Civil (1963), Decreto Ley 106.
10. Corte Suprema de Justicia. (Sentencia del 12 de mayo de 2011), expediente número 100-2010.
11. Corte Suprema de Justicia. (Sentencia de fecha 23 de agosto de 2011), expediente número 240-2011
12. Corte Suprema de Justicia. (Sentencia de fecha 7 de julio de 2011), expedientes números 47-2011 y 57-2011
13. Corte de Apelaciones del Ramo Penal (Sentencia de fecha 4 febrero 2017) expediente número 2517-2017
14. Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, (resolución de fecha 7 de agosto de 2014) Expediente número 2011-22-01-44-0000343.





Expediente UIPSAT No. 1989-2021
Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1984-2021

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA. Guatemala, diecisiete de agosto del dos mil veintiuno.

ASUNTO: **JORGE RICARDO YURRITA RIVERA**, el 10 de agosto de 2021, solicitó vía correo electrónico ante la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, se le proporcione lo siguiente: 1) Cantidad de denuncias penales interpuestas por SAT a partir del año 2016 a la presente fecha; 2) Cantidad de sentencias penales emitidas en casos penales promovidos por SAT a partir del año 2016 a la presente fecha.

Se tiene a la vista para resolver el expediente **UIPSAT No. 1989-2021**, que contiene la solicitud formulada vía correo electrónico ante la Unidad de Información Pública, por **Jorge Ricardo Yurrita Rivera**, acerca de la información indicada en el asunto.

CONSIDERANDO:

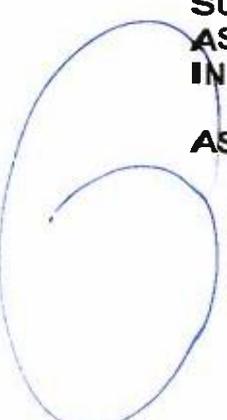
Que el artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula que todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y expedientes que deseen consultar.

CONSIDERANDO:

Que el decreto 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala se basa en los principios de máxima publicidad de los actos y de la información pública en poder del Estado; en la transparencia en el manejo y ejecución de los recursos públicos y actos de la administración pública; en la gratuidad en el acceso a la información pública, así como en la sencillez y celeridad de procedimientos.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 19 del Decreto relacionado regula que el titular de cada sujeto obligado debe designar al servidor público, empleado u órgano interno que fungirá como Unidad de Información, debiendo tener un enlace en todas las oficinas o dependencias que el sujeto obligado tenga ubicadas a nivel nacional; por su parte el artículo 2 de la Resolución SAT-S-639-2011 del Superintendente de Administración Tributaria establece que el enlace de cada una de las



dependencias de la SAT coadyuvará en el adecuado cumplimiento de lo dispuesto en la Ley de Acceso a la Información Pública y demás disposiciones aplicables, quien deberá estar debidamente facultado en lo que compete a la dependencia que representa para la toma de decisiones en materia de acceso a la información pública.

CONSIDERANDO:

Que conforme el artículo 45 del Decreto citado, la información se proporcionará en el estado en que se encuentre en posesión de los sujetos obligados. La obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante.

POR TANTO:

La Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a lo anteriormente considerado y con fundamento en el artículo: 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 15, 16, 18, 19, 20, 21, 22, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42 y 45 del Decreto número 57-2008, del Congreso de la República de Guatemala.

RESUELVE:

- I. Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada vía correo electrónico ante la Unidad de Información Pública por **Jorge Ricardo Yurrita Rivera**.
- II. Formar el expediente respectivo
- III. Trasladar al solicitante lo requerido, atendiendo a las disposiciones reguladas en el artículo 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, el cual establece que la información se le proporcionará en el estado en que se encuentra, **la obligación no comprenderá el procesamiento de la misma, ni el presentarla conforme al interés del solicitante**, consistente en la cantidad de Cantidad de denuncias penales interpuestas por SAT a partir del año 2016 a la presente fecha, así como, Cantidad de sentencias penales emitidas en casos penales promovidos por SAT a partir del año 2016 a la presente fecha, información que fue remitida a esta Unidad, por el Departamento de Asuntos Penales, de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, como por el Departamento de Verificaciones, ambos de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, de la Superintendencia de Administración, los cuales se detallan a continuación:

Denuncias Presentadas en el Departamento de Asuntos Penales						
año	2016	2017	2018	2019	2020	jul-21
Cantidad	329	184	549	452	280	182


 Lic. Emerson Reyna
 Intendencia de Asuntos Jurídicos


 Licda. Lucricia Noriega Diaz
 Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos
 Departamento de Consultas
 Intendencia de Asuntos Jurídicos

Sentencias Firmes en el Departamento de Asuntos Penales						
año	2016	2017	2018	2019	2020	jul-21
Cantidad	0	14	3	4	8	3

Denuncias Presentadas en el Departamento de Verificaciones						
año	2016	2017	2018	2019	2020	jul-21
Cantidad Total del año 2016 a julio 2021.	100					

Sentencias Firmes en el Departamento de Verificaciones						
año	2016	2017	2018	2019	2020	jul-21
Cantidad Total del año 2016 a julio 2021.	31					

DIVISIÓN DE ASUNTOS JURIDICOS GRN	
Denuncias penales Del 01/01/2016 al 18/08/2021	
Procesos:	Cantidad
Delitos Tributarios	70
Delitos Aduaneros	262
Delitos Administrativos	146
Total	478

DIVISIÓN DE ASUNTOS JURIDICOS GRN	
Sentencias penales Del 01/01/2016 al 18/08/2021	
Procesos:	Cantidad
Delitos Tributarios	14
Delitos Aduaneros	13
Delitos Administrativos	33
Total	60

C. Emerson Carrizosa Domínguez Reyna
Superintendencia de Asuntos Jurídicos

Licda. Lucrecia Noriega Díaz
Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos
Departamento de Consultas
Superintendencia de Asuntos Jurídicos

DENUNCIAS Y SENTENCIAS-DAJ/GERENCIA REGIONAL SUR 2016-2021 (HASTA JULIO)							
CARTERA	2016	2017	2018	2019	2020	2021	TOTAL
DELITOS TRIBUTARIOS	25	0	5	10	6	1	47
DELITOS ADUANEROS	77	6	31	57	23	15	209
DELITOS ADMINISTRATIVOS	0	0	7	4	2	1	14
SENTENCIAS	0	1	11	0	4	4	20

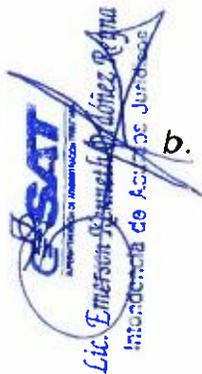
GERENCIA REGIONAL OCCIDENTE

DENUNCIAS PENALES	2016	2017	2018	2019	2020	2021	TOTAL
TRIBUTARIOS	10	6	13	13	5	0	47
ADUANEROS	6	12	13	11	10	0	52
ADMINISTRATIVOS	0	0	0	7	0	2	9

SENTENCIAS	2016	2017	2018	2019	2020	2021	TOTAL
TRIBUTARIOS	0	0	0	1	0	1	2
ADUANEROS	0	1	0	2	0	1	4
ADMINISTRATIVOS	0	0	0	0	0	4	4

Por otra parte de conformidad con lo indicado a esta Unidad por el Departamento de Investigaciones Internas, de la Gerencia de Asuntos Internos, se traslada de forma textual la información siguiente:

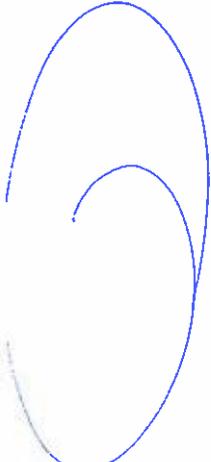
- a. "Respecto a la cantidad de denuncias penales interpuestas por la Gerencia de Asuntos Internos a partir del año 2016 al 18 de agosto de 2021, **es un total de 69 denuncias penales** presentadas ante los órganos jurisdiccionales correspondientes.
- b. Respecto a las sentencias penales emitidas en casos penales promovidos por la Gerencia de Asuntos Internos, se hace del conocimiento que derivado del artículo 30 BIS del Acuerdo de Directorio 07-2007 que detalla las funciones de la Gerencia de Asuntos Internos, que es la dependencia encargada de realizar investigaciones administrativas y denunciar cuando corresponda, las actuaciones de los funcionarios y empleados de la SAT que sean contrarias a la ley... numeral 6) Presentar las denuncias o querellas derivadas de actos



Lic. Emerson Sarmiento Rodríguez Regua
Intendencia de Asuntos Jurídicos



Licda. Lucrecia Noriega Díaz
Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos



irregulares cometidos o que involucren a los funcionarios y empleados de la SAT ante las autoridades que corresponda, en aquellos casos que tenga conocimiento de acuerdo al alcance de la investigación y/p verificación realizada, relacionada a la presunta comisión de hechos delictivos, perpetrados en perjuicio de los intereses o patrimonio de la SAT. Así también en la Resolución de Superintendencia número 467-2007, resolución que detalla las figuras organizativas de segundo y tercer nivel de las dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria. En el artículo 40 TER que detalla las funciones del Departamento de Investigaciones Internas, en el numeral 3) Verificar la información que ingresa como denuncia, para dar inicio a la investigación del caso, presentación de la denuncia al Ministerio Público o en su defecto el archivo del caso; numeral 5) Apoyar al Ministerio Público en la investigación de los delitos perpetrados en perjuicio de los intereses o patrimonio de la Superintendencia de Administración Tributaria. **Por tanto, al no contar con los mandatos judiciales necesarios para apersonarse dentro de los procesos judiciales, no es posible contar con copias y resultados de los procesos que han surgido de denuncias presentadas por la Gerencia de Asuntos Internos, toda vez que al momento de apersonarse los profesionales de Asuntos Internos, los Órganos Jurisdiccionales deniegan la solicitud.**

Asimismo, se le hace de su conocimiento que, de conformidad con lo indicado a esta Unidad por la Gerencia Regional Central y la Gerencia de Investigación Fiscal, ambas dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, no poseen, información relacionada a Denuncias y Sentencias, interpuestas por SAT, a partir del año 2016 a la fecha.

- IV. Hacer del conocimiento del requirente que será responsable penal y civilmente por el uso, manejo o difusión de la información pública que por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se le entrega, conforme lo regulado en el artículo 15 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.
- V. Notificar al solicitante la presente resolución a la dirección de correo electrónico yuca1986@hotmail.com, proporcionada para el efecto, adjuntando la misma en formato PDF.
- VI. Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.



SAT
Lic. Emerson Kenneth Ordóñez Reyna
Intendencia de Asuntos Jurídicos



SAT
Licda. Lucrecia Noriega Díaz
Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

